

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Teoretické a praktické aspekty reformy účetnictví státu a její dopady na
obce v Moravskoslezském kraji

Theoretical and Practical Aspects of the State Accounting Reform and
its Impact on Municipalities in the Moravian-Silesian Region

Student:

Bc. Simona Červená

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Simona Červená

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

**Teoretické a praktické aspekty reformy účetnictví státu a její dopady na
obce v Moravskoslezském kraji**
**Theoretical and Practical Aspects of the State Accounting Reform and
its Impact on Municipalities in the Moravian-Silesian Region**

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty procesu reformy účetnictví státu
 3. Právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek
 4. Kvantifikace dopadu reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

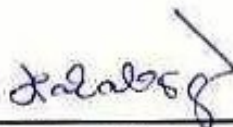
- DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.
- STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací 2013*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 280 s. ISBN 978-80-7263-774-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



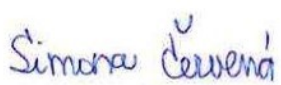
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, mimo přílohy č. 1 - 5, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Simona Červená

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretické aspekty procesu reformy účetnictví státu	7
2.1	Legislativní změny	8
2.1.1	Zákon o účetnictví	8
2.1.2	Vyhlášky.....	9
2.1.3	České účetní standardy	10
2.2	Centrální systém účetních informací státu.....	11
2.3	Pomocný analytický přehled	13
2.4	Změny v účetních metodách.....	15
2.5	Účetní závěrka	18
2.6	Audit účetní závěrky.....	21
2.7	Přezkoumání hospodaření.....	22
2.8	Účtování na aktuálním principu	23
2.9	Účetní konsolidace státu	24
3	Právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek.....	26
3.1	Právní aspekty některých vybraných účetních jednotek.....	27
3.1.1	Základní právní předpisy územních samosprávných celků.....	27
3.1.2	Účetní právní předpisy územních samosprávných celků	30
3.1.3	Kontrolní právní předpisy územních samosprávných celků	34
3.2	Účetní aspekty některých vybraných účetních jednotek	35
3.2.1	Účetní zásady	35
3.2.2	Kategorie účetních jednotek.....	35
3.2.3	Účetní metody	36
3.2.4	Vedení účetnictví.....	38
3.3	Daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek.....	40
3.3.1	Předmět daně	40
3.3.2	Základ daně	41
3.3.3	Daňové přiznání	42
3.3.4	Právní předpisy upravující daňovou oblast	42
4	Kvantifikace dopadu reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji. 44	
4.1	Otázky týkající se procesu reformy účetnictví státu.....	45
4.2	Otázky týkající se nově zavedených účetních metod	56

4.3	Otázky zaměřené na účetní výkazy	62
4.4	Vyhodnocení dotazníkového šetření	68
5	Závěr	71
	Seznam použité literatury.....	73
	Seznam zkratek	79
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Úkolem procesu reformy účetnictví státu, který trvá již několik let, je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, včasných a úplných informací, které se týkají finanční a majetkové situace státu a příslušných účetních jednotek. Proces reformy je velice náročný z pohledu legislativních změn a souvisejících účetních předpisů včetně zavedení nových účetních metod a principů do účetnictví některých vybraných účetních jednotek. Nedílnou součástí reformy bylo také zavedení centrálního systému účetních informací státu, jakož to hlavní uložisko dat, které jsou nedílnou součástí pro sestavování konsolidovaných účetních výkazů za celou Českou republiku jako celek.

Cílem diplomové práce je popsat a dále kvantifikovat, analyzovat a vyhodnotit dopady procesu reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji v rámci řešeného projektu SGS SP 2015/80 na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzitě Ostrava s názvem *„Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“*, kdy hlavní řešitelkou byla Ing. Jana Hakalová, Ph.D. a spoluřešitelky Ing. Šárka Kryšková, Ph.D., Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D., Ing. Regína Střílková, Bc. Michaela Ciompová, Bc. Simona Červená, Bc. Jana Filipová a Bc. Petra Pavlíková. Cílem celého projektu bylo dotazníkové šetření, které probíhalo v měsíci březnu a dubnu 2015, přičemž byly osloveny všechny obce v Moravskoslezském kraji.

První část diplomové práce se zabývá problematikou procesu reformy účetnictví státu v oblasti veřejných financí, která probíhá již od roku 2010. Kapitola vymezuje změny v oblasti účetních metod, legislativních změn, zavedení centrálního systému účetnictví státu (CSÚIS) a výkazu pomocného analytického přehledu (PAP), dále změny v oblasti účetní závěrky, přezkoumání hospodaření státu, audit účetní závěrky a zavedení účtování na akruálním principu.

Další kapitola diplomové práce se věnuje právním, účetním a daňovým aspektům některých vybraných účetních jednotek. Právní aspekty vymezují základní, účetní a kontrolní předpisy týkající se vybraných účetních jednotek. Dále se kapitola v rámci účetních aspektů věnuje účetním zásadám, kategorizaci účetních jednotek, účetním metodám a vedení účetnictví vybraných účetních jednotek. V rámci daňových aspektů jsou zde vymezeny pojmy, jako je například předmět daně, základ daně, daňové přiznání a právní předpisy týkající se daňové oblasti pro vybrané účetní jednotky.

Praktická část diplomové práce je zaměřena na kvantifikaci dopadu reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a na dotazníkové šetření, které bylo vypracováno v rámci projektu SGS SP 2015/80 na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzitě Ostrava. Dotazníkové šetření se skládalo z 26 otázek, které byly zaměřeny na proces reformy účetnictví státu, nově zavedené účetní metody a na účetní výkazy. Každá otázka je pro přehlednost uvedena v tabulce, následně okomentována a dále je odpověď respondentů vyobrazena v grafu. V závěru této praktické části je následné vyhodnocení dotazníkového šetření a také shrnutí dopadů reformy na obce v Moravskoslezském kraji z pohledu konkrétních respondentů. Jsou zde analyzovány největší přínosy dopadu reformy pro konkrétní respondenty a také nejvíce problémové části, se kterými se musejí v průběhu reformy respondenti vyrovnávat.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, komparace, analýzy a následného zhodnocení procesu reformy účetnictví státu v oblasti veřejných financí.

2 Teoretické aspekty procesu reformy účetnictví státu

Již v květnu roku 2007 bylo schváleno vytvoření účetnictví státu, poté k 1. 1. 2010 v České republice vstoupila v platnost reforma účetnictví státu v oblasti veřejných financí a v souladu s usnesením vlády České republiky bylo zahájeno účtování a vykazování na akruálním principu, který zvyšuje důvěryhodnost účetních výkazů za Českou republiku a to vůči Evropské unii i mezinárodním subjektům, včetně zahraničních investorů. Účtování a vykazování na akruálním principu znamená uznání transakcí či jiných událostí v době, kdy nastaly a jsou zaúčtovány v období, k němuž se vztahují.

Základním cílem vzniku účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací, které se týkají hospodářské situace státu a příslušných účetních jednotek. Jedním z hlavních cílů reformy je zlepšení řízení a kontroly peněz ve veřejné správě a také vytvoření legislativních podmínek pro sestavování konsolidované účetní závěrky v rámci celého státu, tzn., že všechny konsolidované (podřízené) účetní jednotky mají povinnost zajišťovat a předávat účetní záznamy za účelem agregace a konsolidace v nové struktuře, v nově stanovených termínech a novým způsobem. Reforma klade důraz na posílení vypovídající schopnosti celé účetní závěrky ve vztahu k uživatelům (*Hakalová, Urbancová, 2012*).

Mezi základní principy reformy patří zavedení účetních metod ve veřejném sektoru a přiblížení se vedení účetnictví podnikatelských subjektů, odstranění roztržitosti jednotlivých evidencí či výkazů účetních jednotek, které jsou propojené s veřejnými rozpočty, vytvoření podmínek pro efektivní zajištění informací o hospodářské situaci státu, sestavení účetních výkazů za ČR a elektronizace a digitalizace účetních záznamů, za účelem snížení administrativní náročnosti (*Schneiderová, Nejezchleb, 2012*).

Stanovení nových účetních principů a metod pro některé vybrané účetní jednotky mají za úkol zajistit a co nejvěrněji zobrazit skutečný stav majetku a závazků včetně jejich hospodaření. Proces reformy se zaměřuje také na tři základní oblasti, které souvisejí s legislativním procesem (pro některé vybrané účetní jednotky), dále aplikaci nově zavedených účetních metod a principů a v neposlední řadě souvisí také s účetní závěrkou a přenosem účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu.

Cílem této kapitoly je tedy vymezení základních změn, které reforma veřejných financí přinesla od 1. 1. 2010 a která stále probíhá. Proces reformy účetnictví státu je z pohledu legislativních změn a souvisejících účetních předpisů, včetně zavedení nových účetních metod a principů do účetnictví některých vybraných účetních jednotek, velice obsáhlý. Změny se týkají například zákona o účetnictví, účetních metod, účetní závěrky, přezkoumání hospodaření, auditu účetní závěrky, nebo také problematiky zavedení centrálního systému účetních informací státu - hlavního uložení všech účetních dat, které jsou nezbytné pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku jako celek, k čemuž by mělo poprvé dojít za účetní období 2015, zavedení pomocného analytického přehledu a také zavedení účtování na akruálním principu.

2.1 Legislativní změny

V průběhu reformy účetnictví státu došlo k několika legislativním změnám, zejména se jedná o změny v novelizaci zákona o účetnictví, zavedení nových prováděcích vyhlášek a zároveň novelizace stávajících vyhlášek, vydání nových Českých účetních standardů a v neposlední řadě zavedení centrálního systému účetních informací státu. Největším problémem probíhající reformy účetnictví státu bylo sestavní a celková komplexnost legislativního procesu.

2.1.1 Zákon o účetnictví

Novelizace zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví definovala nový pojem „některé vybrané účetní jednotky a zdravotní pojišťovny“. Mezi některé vybrané účetní jednotky patří podle §1 odst. 3 tohoto zákona organizační složky státu, státní fondy, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudružnosti, územní samosprávné celky (obce, kraje a hlavní město Praha) a příspěvkové organizace. Do konce roku 2012 se mezi vybrané účetní jednotky řadil také Pozemkový fond ČR, který měl za úkol spravovat nemovitý majetek státu, od začátku roku 2013 byl však zrušen a nahrazen Státním pozemkovým úřadem, jehož právní úpravu nalezneme v zákoně č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů.

Následující roky přinesly vybraným účetním jednotkám mnoho změn ve způsobech účtování a vykazování. Zákon o účetnictví a jeho předpisy definují povinnosti týkající se účetní závěrky, účetních metod, inventarizace majetku a závazků, vedení účetnictví a zjišťování

a přenosu účetních záznamů pro potřeby státu. Dalším ustanovením je doplnění, které stanovuje podmínky zjišťování účetních záznamů, které slouží pro potřeby státu.

„Zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku“ (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Účetnictví územních samosprávných celků se řídí řadou pravidel, které jsou důležité jak pro jeho vedení, tak i pro zpracování. Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a takovým způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů. Nejdůležitější podmínkou pro zabezpečení průkaznosti účetnictví územních samosprávných celků je pravidelné provádění inventarizace majetku a závazků, včetně ostatních aktiv, pasiv a skutečností zaúčtovaných na podrozvahových účtech (*Hakalová, Kryšková, Pšenková, 2015*).

Pod č. 239/2012 byla ve sbírce zákonů dne 4. 7. 2012 uveřejněna novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Mezi nejvýznamnější změny, které tato novela zákona o účetnictví přinesla, řadíme například možnost získávat informace z centrálního systému účetních informací státu pro další uživatele, kterými jsou například Nejvyšší kontrolní úřad. Další změna, kterou novela zákona přinesla, patří schvalování účetních závěrek, stanovení rozvahového dne pro inventuru (tj. den, ke kterému účetní jednotka zjišťuje skutečný stav), nebo také změna ve vedení účetnictví konsolidovaných příspěvkových organizací, které nemohou vést nadále účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (*Smetanová, 2012*).

Kvůli reformě se od roku 2010 podstatně zúžil počet účetních jednotek, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Mezi účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, patří pouze příspěvkové organizace, u kterých o tom rozhodne zřizovatel, jímž může být územní samosprávný celek nebo dobrovolný svazek obcí. Tyto organizace potom nesestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (*Hakalová, Urbancová, 2012*).

2.1.2 Vyhlášky

V rámci reformy účetnictví státu byly od 1. 1. 2010 schváleny potřebné prováděcí vyhlášky, které mají za úkol zajistit řádné fungování systému účetnictví státu. Novelizovaný

zákon o účetnictví se nově odvolává na tzv. inventarizační vyhlášku (vyhláška o inventarizaci majetku a závazků), na tzv. konsolidační vyhlášku (vyhláška o podmínkách způsobu sestavení účetních výkazů za Českou republiku) a na tzv. technickou vyhlášku (vyhláška o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání to centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů). V rámci obsáhlosti a závažnosti celé reformy byly stěžejní vyhlášky, kterými jsou vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky a technická vyhláška o účetních záznamech, schváleny a publikovány krátce před jejich praktickou realizací. Další prováděcí inventarizační vyhláška byla schválena až v průběhu roku 2010.

2.1.3 České účetní standardy

Mezi další významné změny v rámci reformy účetnictví státu pro vybrané účetní jednotky patří České účetní standardy, které jsou určeny pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajišťují vyšší míru srovnatelnosti účetních závěrek. Vybrané účetní jednotky musí vždy postupovat podle Českých účetních standardů. Před zahájením reformy platilo celkem 22 Českých účetních standardů. Od 1. 1. 2015 však platí pouze 10 Českých účetních standardů (701 – 710), podle kterých se vybrané účetní jednotky řídí. Tohle zmenšení počtu standardů vyvolalo při průběhu reformy určitou nejistotu při vedení účetnictví některých vybraných účetních jednotek, nejsou zde totiž obsaženy všechny specifické účetní případy. V tomto případě musí účetní jednotka zvolit takový postup, který podle jejího názoru bude vést k co nejvěrnějšímu zobrazení konkrétních skutečností v účetnictví. Pokud účetní jednotka nemůže najít optimální postup, mohou mu pomoci například informace, které jsou zveřejňované na stránkách Ministerstva financí ČR nebo metodická doporučení krajů a jiné. Podle zákona o účetnictví České účetní standardy stanovují bližší popis účetních metod a postupů účtování. Podle § 36 zákona o účetnictví vybrané účetní jednotky postupují dle standardů vždy na rozdíl od ostatních účetních jednotek, které se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

České účetní standardy byly také zveřejňovány až v průběhu reformy, což způsobovalo problémy při účetním zachycení hospodářských operací, které nebyly jednoznačně upraveny v žádném ze standardů. S tímto problémem byla také spojena následná variabilita při uplatňování nových účetních metod s rozdílným vlivem na výsledek hospodaření. Účetní obci se začaly dostávat do značné časové tísně z důvodu toho, že ke zveřejňování nových

legislativních a metodických rámců účetnictví vždy docházelo poslední měsíc roku, přičemž se účetní těmto změnám musely přizpůsobit již od ledna následujícího roku. Tímto vznikly i nové problémy při aplikaci nové metodiky do praxe.

2.2 Centrální systém účetních informací státu

Zákon o účetnictví byl doplněn také o významné ustanovení pro vybrané účetní jednotky, kterým jsou dva nové odstavce, z nichž vyplývá, že Ministerstvo financí ČR je povinno zajišťovat účetní záznamy pro potřeby státu a sestavovat účetní výkazy za Českou republiku formou zřízení „Centrálního systému účetních informací státu“ (tzv. CSÚIS). Zákon tedy nově stanovil dva cíle existence centrálního systému. Prvním cílem je, že centrální systém je jako prostředek pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za konsolidační celky státu a druhým cílem je, že je centrální systém místem, kde budou jednotlivé subjekty získávat účetní informace o vybraných účetních jednotkách. Celý proces přenosu dat do centrálního systému účetních dat se řídí tzv. technickou vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (*Hakalová, Kryšková, Pšenková, 2015*).

Ministerstvo financí ČR má tedy od 1. 1. 2010 povinnost spravovat centrální systém účetních informací. Účetnictví slouží jako nástroj pro zachycení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace, poskytuje tak důležité informace nejen účetní jednotce, ale také poskytuje informace pro hospodářské zájmy celého státu. Z tohoto důvodu je důležité získat informace od všech účetních jednotek, které jsou významné pro hospodaření státu, tzn. všechny účetní jednotky, které jsou napojeny na veřejné finance. Ministerstvo financí ČR bude tedy sestavovat účetní závěrku za účetní jednotku a výkazy za celou Českou republiku, tím pádem bude mít nadřazené postavení vůči vybraným účetním jednotkám včetně ostatních ministerstev.

V dnešní době je možnost shromáždění účetních informací od účetních jednotek elektronickou cestou a z tohoto důvodu vzniká centrální systém účetních informací státu jako centrální zdroj včasných účetních informací, které jsou nebytné při řízení státu. Mezi základní principy zde patří včasnost a pravdivost účetních informací u účetních jednotek ve veřejné sféře, elektronizace a digitalizace účetnictví, centralizace důležitých účetních informací a v neposlední řadě také odstranění nadměrné administrativní zátěže. Zejména tři poslední

principy jsou důležité pro zobrazení relevantních účetních záznamů u každé účetní jednotky v elektronické podobě. Daná účetní jednotka je tak schopna předat své účetní záznamy do centrálního systému a tím pádem již tyto předané informace nemusí předávat jiným orgánům veřejné správy, jako jsou například statistické a kontrolní účely, pro účely sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, nebo pro operativní řízení státu (*Bauer, Píffl, Plesnivý, 2009*).

Konsolidací tedy rozumíme ustálení či sjednocení a vytvoření většího, uspořádaného fungujícího celku. Jedná se o agregaci informací účetních výkazů účetních jednotek do jednoho souhrnného účetního výkazu za tuto skupinu účetních jednotek, které tvoří jeden ekonomický celek. Při agregaci, neboli sloučení dochází k vylučování vzájemných transakcí mezi účetními jednotkami, které jsou v této skupině. Mezi tyto transakce patří například podíl na vlastním kapitálu, vzájemné pohledávky či závazky, zisky či ztráty ze vzájemných operací uvnitř této skupiny. Konsolidace však předpokládá dobře definovanou skupinu těchto účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek (*Schneiderová, Nejezchleb, 2012*).

Ministerstvu financí ČR byla také nově stanovena povinnost zajistit využívání informací státu pro účely monitorovacích, kontrolních a zjišťovacích činností orgánů veřejné správy, se kterými souvisí, kromě zákona o účetnictví, také novelizace tří dalších zákonů, kterými jsou zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu, zákon o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a zákon o finanční kontrole. Těmito třemi zákony je nově při kontrole kontrolujícím subjektem, při výkonu veřejnosprávní kontroly kontrolorem, nebo při přezkoumávání umožněno vyžádat si od kontrolované účetní jednotky účetní záznamy prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu nebo vyžádat si účetní záznamy od správce centrálního systému účetních informací státu za podmínek stanovených zákonem o účetnictví (*Svoboda, 2012*).

Mezi finanční výkazy, které obce měsíčně předávají do centrálního systému účetních informací státu, patří výkaz pro hodnocení plnění rozpočtů územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad (podle vyhlášky č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti). Vyhláška stanovuje způsob a systém prováděných kontrol. Kontrolu předávání, úplnost a správnost těchto výkazů kontroluje krajský úřad, vyžaduje také provedení oprav neúplných nebo chybných výkazů. Krajský úřad stanovuje

také způsob a metodu zabezpečení kontroly výkazů předávaných obcemi do centrálního systému účetních informací státu, dále stanovuje obcím termíny pro předávání výkazů (*SGS SP 2015/80*).

2.3 Pomocný analytický přehled

Další změna nastala v novelizaci technické vyhlášky č. 383/2009 Sb., jejíž účinnost nastala k 1. 1. 2012. Pro některé vybrané účetní jednotky to znamená další povinnost a tím je předávání nově zavedeného výkazu, tzv. pomocného analytického přehledu do centrálního systému účetních informací státu. Tento výkaz by měl pomáhat k získávání informací, které se týkají monitorování a řízení veřejných financí. Pomocný analytický přehled jsou povinny čtvrtletně předkládat obce, které mají více než 3 000 obyvatel. Důvodem zavedení tohoto výkazu jsou požadavky, které plynou z členství v Evropské unii (*Hakalová, Kryšková, Pšenková, 2015*).

Metodická podpora je nedílnou součástí reformy účetnictví státu. Ministerstvo financí ČR poskytuje metodickou podporu vybraným účetním jednotkám, zejména z důvodu zvyšování validity předávaných účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu, včetně technického zajištění. Metodická podpora je prováděna konáním pravidelných metodických setkání se zástupci ministerstev, ostatních správců státního rozpočtu a krajů, publikací metodických dotazů, pomůcek a materiálů na webových stránkách Ministerstva financí ČR. Pomocný analytický přehled se řadí mezi účetní záznamy, které jsou předávány do centrálního systému účetnictví státu, pro jeho správné sestavení je Ministerstvem financí ČR vydáván metodický materiál „Metodika tvorby PAP“ (*Kortanová, 2015*).

Metodika Ministerstva financí ČR je při zpracování výkazu vcelku složitá a naplnění výkazu požadovanými údaji je hodně pracná, avšak správné nastavení účetních programů jak dodavateli softwaru, tak uživatelům, mohou pracnost významně snížit. K zajištění účelnosti systému a ke správnému nastavení je však nutno chápat i cíle sběru údajů, kterým se věnuje při vysvětlování analytických účtů, typů změn a u požadavků na identifikaci partnerů. Pomocný analytický přehled je pro Českou republiku potřebný při sestavení národních účtů, reporting výše vládního deficitu a také dluhu Evropské komisi.

S ohledem na zavedení výkazu PAP od 1. 1. 2012 se jednalo o velmi pozdní termín, kdy účetní jednotky nebyly ke zpracování naplnění výkazu dostatečně proškoleny, dodavatelé

softwaru neměli čas na potřebné úpravy v programu a v metodice ke zpracování výkazu. Je tedy nutno přiznat, že na pozdním vydání má podíl odbor Ministerstva financí, který zpracovává novely účetních předpisů. Při diskuzích o účetní reformě v roce 2009 byla odborná veřejnost překvapená záměrem Ministerstva financí ČR o přiblížení účetnictví veřejné správy účetnictví podnikatelskému. Zavedení výkazu PAP je důkazem toho, že tyto pochybnosti byly oprávněné díky nedostatečnému zohlednění požadavků vykazování pro národní účty v průběhu zahájení reformy a následně také chybné stanovení účetní osnovy, která částečně vychází z podnikatelského účetnictví, čímž se zvýšila pracnost a snížila účelnost získávání potřebných informací (*Schneiderová, Nejezchleb, 2012*).

Metodika tvorby PAP se skládá ze tří částí. První částí je obecná část, která obsahuje upravující účinnost, periodicitu a termíny předávání, vykazované období, vykazující jednotky a obsah PAP, technickou formu předávání PAP do CSÚIS, číselník pohybů, opravu chybných údajů a další. Druhá část obsahuje komentář k jednotlivým částem PAP a poslední část obsahuje Přílohu č. 1.

V rámci metodické a další odborné podpory probíhající reformy účetnictví státu Ministerstvo financí ČR zprovoznilo na svých webových stránkách diskusní portál, prostřednictvím něhož se budou shromažďovat dotazy k účetní reformě. Tímto chtělo Ministerstvo financí ČR také účetní jednotky informovat o stavu legislativy a provádět podporu v záležitostech týkajících se převodových můstků a vzorových postupů účtování. Ministerstvo financí ČR mimo jiné také podpořilo celoplošné školení pro všechny vybrané účetní jednotky ve spolupráci s Institutem certifikace účetních plus dalších subjektů a také průběžně zveřejňovalo dílčí technické informace, které jsou nezbytné pro předávání účetních záznamů do CSÚIS (*Bauer, 2009*).

Prostřednictvím zajištění metodické podpory mělo Ministerstvo financí ČR záměr usnadnit obcím celý proces reformy účetnictví státu, avšak tato metodická podpora zcela nesplnila očekávání respondentů, především z důvodu neúplných a pozdě podávaných informací. Ve Sbírce zákonů byly koncem roku 2009 zveřejněny dvě stěžejní vyhlášky, které začaly platit již k 1. 1. 2010. První z těchto vyhlášek je vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a druhou vyhláškou byla vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy

účetních záznamů. Změny, které vstoupily v účinnost k 1. 1. 2010, a které se týkaly Českých účetních standardů, byly publikovány ve Finančním zpravodaji až 31. 12. 2009 a dále tomu bylo podobně i v dalších letech (*SGS SP 2015/80*).

PAP musí v současné době sestavovat přibližně 10 % z celkového počtu vybraných účetních jednotek, což pokrývá 90 % jejich veškerých aktiv. Se zavedením výkazu PAP došlo také ke zrušení mnoha statistických zjišťování. Přes 7 000 účetních jednotek bylo v roce 2013 zbaveno povinnosti reportovat výkaz VI 1-01, tzv. Roční výkaz OSS, ÚSC, PO a podobných vládních institucí a od roku 2014 došlo u více než 7 000 účetních jednotek také k úplnému zrušení ročního výkazu Granty 1-01, tzv. Roční výkaz o čerpání prostředků ze zahraničí. Oba tyto roční výkazy byly uvedeny v příloze číslo 1. k vyhlášce č. 343/2012 Sb., o Programu statistických zjišťování za rok 2013 (*Tarziev, 2014*).

2.4 Změny v účetních metodách

Dle zákona o účetnictví musejí při vedení účetnictví účetní jednotky dodržovat účetní metody stanovené prováděcími právními předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Prováděcím předpisem pro některé vybrané účetní jednotky je vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, jenž nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb. V této vyhlášce je vymezen obsah některých účetních metod, které musí při vedení účetnictví některé vybrané účetní jednotky uplatňovat. Většinu metod před rokem 2010 již uplatňovaly příspěvkové organizace. Ostatní některé vybrané účetní jednotky budou nové účetní metody postupně implementovat dle časového harmonogramu a zároveň naplňovat v praxi ustanovení zákona o účetnictví o věrném a poctivém obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

Zásadní změnou, kterou přinesla reforma účetnictví státu, je zavedení akruálního principu, což znamená zachycení nákladů a výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisí. Pro rozpočtovou oblast (tj. finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtů územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudružnosti) však platí peněžní princip (hotovostní báze), který je na základě skutečných příjmů a výdajů.

Od roku 2011 nastala změna v účtování o odpisech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a opravných položkách dlouhodobého hmotného, nehmotného majetku

a finančního majetku. První použití této metody bylo k 31. 12. 2011, rozvahově pomocí účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a účtu oprávek. Od roku 2012 se odpisy začaly účtovat standardním způsobem na účet 551-Odpisy dlouhodobého majetku a účtu oprávek.

Od roku 2012 začaly účetní jednotky pracovat s opravnými položkami k pochybným a nedobytným pohledávkám. Dříve se tvořily opravné položky pouze ve vztahu k soukromoprávním vztahům, jako jsou například opravné položky z nájmu a služeb, nově se tvoří i k pohledávkám, které vznikly ze zákona, například z poplatků. Původní pravidlo, které tvoří opravné položky ve výši 10 % za každých ukončených 90 dní po splatnosti dané pohledávky, bylo zachováno. Tvorba opravných položek a zavedení metody odpisování majetku vede ke zrealnění hodnot vykazovaného majetku v rozvaze. Promítají se zde také budoucí rizika, které se v účetnictví realizují pomocí rezerv (*Smetanová, 2012*).

Změny, které souvisí s aplikací nových účetních principů a metod v účetnictví územních samosprávných celků lze rozdělit do několika oblastí, jako je například zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku v hlavní činnosti obcí, časového rozlišení nákladů a výnosů či možnost tvorby rezerv a opravných položek, dále povinnosti přecenění dlouhodobého majetku, který je určen k prodeji na reálnou hodnotu, nebo také změna v definování a účtování transferů a další. Podle zákona o účetnictví mají při vedení účetnictví účetní jednotky povinnost dodržovat i účetní metody, které jsou stanovené prováděcími právními předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Zavedením nových účetních principů a nových účetních metod se tedy účetnictví některých vybraných účetních jednotek přiblížilo účetnictví podnikatelských subjektů a zároveň se tak zvýšila vypovídací schopnost účetních výkazů. Díky tomu mají uživatelé v rozvaze uvedeny informace, které se týkají přechodných a trvalých snížení hodnoty majetku (brutto, korekce a netto), nebo také z výkazu zisku a ztráty mohou získat přehled o nákladech a výnosech, které se člení na hlavní a hospodářskou činnost.

První aplikace metody **odpisování dlouhodobého majetku** v praxi proběhla k 31. 12. 2011. Neodpisují se pozemky, finanční majetek, umělecká díla, nedokončený dlouhodobý majetek a další oběžná aktiva. Ke každému majetku je ve vztahu k možnosti odpisování třeba znát datum zařazení do užívání, pořizovací cenu, datum zařazení do užívání technického zhodnocení, navýšenou pořizovací cenu a dobu použitelnosti majetku. ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku určuje výši odpisů dlouhodobého majetku a také upravuje jeho účtování. Účetní jednotky mají možnost zvolit si mezi rovnoměrným, výkonovým nebo

komponentním způsobem odpisování. Vydání tohoto ČÚS č. 708 značně zkomplikovalo aplikaci metody odpisování v praxi, poněvadž Ministerstvo financí ČR vydalo tento standard ve Finančním zpravodaji č. 3 (30. 3. 2011) a poté ve Finančním zpravodaji č. 5 (20. 10. 2011) došlo k významné změně tohoto standardu, který se týkal zjednodušeného způsobu odpisování. Původní možnost zjednodušeného odpisování byla novelizací v říjnu 2011 omezena na rok 2011 a 2012, některé účetní jednotky se tedy připravovaly na tento způsob odpisování a poté musely ve velmi krátké časové době přejít na jiný způsob odpisování. Zavedením metody odpisování došlo ke zreálnění hodnot vykazovaného majetku v rozvaze, poněvadž dříve se uváděl v pořizovacích cenách.

Přechodné snížení hodnoty majetku vyjadřují **opravné položky** a vytvářejí se na základě zjištěné inventarizace. V rámci reformy začaly územní samosprávné celky od roku 2010 vytvářet opravné položky k pohledávkám a později také od 31. 12. 2011 opravné položky k ostatnímu majetku. ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek upravuje základní postupy účtování o opravných položkách. Jejich tvorba se promítá ve sloupci korekce a vede ke zreálnění hodnot vykazovaného majetku v rozvaze. Dle § 65 vyhlášky č. 410/2009 se za významné přechodné snížení hodnoty majetku považuje více než 20 % snížení hodnoty majetku a u pohledávek se tvoří opravná položka ve výši 10 % za každých ukončených 90 dnů po splatnosti pohledávky.

Na pokrytí budoucích závazků nebo výdajů tvoří účetní jednotky **rezervy**. S tvorbou rezerv souvisí jedna z účetních zásad a tou je zásada opatrnosti. ČÚS č. 705 – Rezervy upravuje postupy účtování rezerv, z něhož plyne, že účetní jednotka si sama vytváří vnitřní předpisy, které stanovují hranici významnosti pro účtování o rezervách. Může se jednat o rezervy na soudní spory, sanace a další.

Přeceňování majetku určeného k prodeji na **reálnou hodnotu** souvisí s rozhodnutím zastupitelstva. K tomuto majetku se netvoří opravné položky a také se neodpisuje. V souvislosti s tímto přeceňováním majetku byly do směrné účtové osnovy pro některé vybrané účetní jednotky od začátku roku 2014 zařazeny dva nové účty a to 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji a účet 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji.

Náklady (výdaje) a výnosy (příjmy) se musejí **časově rozlišovat** podle několika zásad, mezi které patří zásada zachycování nákladů a výnosů zásadně do období, s nímž věcně i časově souvisí, zásada opravy nákladů a výnosů minulých účetních období se zachycují na položky

nákladů a výnosů, kterých se týkají a zásada náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se zachycují do výnosů běžného období. Metodu časového rozlišení nepoužije účetní jednotka, pokud náklady na získání informací převyšují přínosy, které plynou z této informace, která je považována za významnou.

Poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů či přijetí prostředků veřejnými rozpočty nazýváme **transfer**. Tuto problematiku upravuje ČÚS č. 703 – Transfery, mezi které patří například dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory a peněžní dary. Transferem však není poskytnutí či přijetí peněžních prostředků, jako jsou například daně, pokuty, penále, či prostředky z dodavatelsko-odběratelských vztahů (*SGS SP 2015/80*).

2.5 Účetní závěrka

V rámci reformy účetnictví státu došlo také ke změnám, které souvisejí s účetní závěrkou a přenosem účetních záznamů, které lze rozdělit do několika částí, jako jsou změny v podmínkách při povinnosti sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, dále zavedení vzoru jednotlivých částí účetní závěrky a nového pomocného analytického přehledu, který slouží pro účely monitorování a řízení veřejných financí a pro účely sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu.

Povinnost sestavovat účetní závěrku obcím ukládá § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetní závěrkou rozumíme soubor výkazů, které účetní jednotka sestavuje k datu mezitímní účetní závěrky a k poslednímu dni účetního období. Výkazy z účetní závěrky poskytují důležité informace o hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Tyto informace jsou důležité pro uživatele účetních závěrek, ke kterým řadíme zejména zřizovatele, zakladatele, banky, stát, veřejnost, investory, správce daně, poskytovatele dotací a v neposlední řadě hlavně také vedení účetní jednotky. V případě, kdy účetní jednotka nesestaví úplnou účetní závěrku, může být podle § 37 zákona o účetnictví vyměřena pokuta ve výši 3 % úhrnu aktiv.

Od roku 2010 účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu sestavují vybrané účetní jednotky vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní dvě hodnoty, kterými jsou aktiva větší

než 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obratu větší než 80 mil. Kč. Dále také byl ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. zaveden závazný vzor jednotlivých částí účetní závěrky a zavedení nového pomocného analytického přehledu, který slouží pro účely monitorování a řízení veřejných financí a pro účely sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu.

V **rozvaze** jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv. Aktiva se k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky nebo k rozvahovému dni uvádějí v členění brutto, korekce (oprávky nebo opravné položky), netto a netto za minulé období. Sloupec korekce již od roku 2010 výrazně ovlivnil netto hodnotu aktiv v účetních závěrkách kvůli vyúčtování opravek k drobnému hmotnému a nehmotnému majetku a opravných položek k pohledávkám. Závazný vzor rozvahy mají územní samosprávné celky v Příloze č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Ve **výkazu zisku a ztráty** jsou uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Konečné zůstatky syntetických účtů před a po zdanění se člení za běžné účetní období, za hlavní a hospodářskou činnost. Hlavní činností jsou zde veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena a hospodářskou činností je například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská či jiná činnost. Závazný vzor výsledovky mají územní samosprávné celky v Příloze č. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

V **příloze**, která je významnou součástí účetní závěrky, najdeme vysvětlující a doplňující údaje, které jsou obsažené v ostatních částech účetní závěrky. Mezi tyto údaje patří například informace o použitých účetních metodách, o způsobech oceňování, odpisování a účtování, o přijatých úvěrech, poskytnutých zástavách a zárukách, o poskytnutých transferech, o hospodářské činnosti obce, o majetku pořízeném formou leasingu, o významných soudních sporech, o významných poskytnutých či přijatých darech a o významném poškození či zničení majetku. Závazný vzor přílohy mají územní samosprávné celky v Příloze č. 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Přehled o peněžních tocích je rozpisem vybraných položek aktiv a pasiv a podává informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků za běžné účetní období. Závazný vzor přehledu o peněžních tocích mají územní samosprávné celky v Příloze č. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpisem položky vlastní kapitál rozvahy a podává informaci o uspořádání položek, které vyjadřují jejich změnu za běžné účetní období. Vlastním kapitálem rozumíme fondy, jmění a výsledek hospodaření a členíme je podle stavu k rozvahovému dni minulého a běžného účetního období a na zvýšení či snížení stavu v běžném účetním období. Závazný vzor přehledu o změnách vlastního kapitálu mají územní samosprávné celky v Příloze č. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Termíny pro předávání jednotlivých částí účetní závěrky stanovuje technická vyhláška č. 383/2009 Sb. v Příloze č. 3. Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha se předávají čtvrtletně (mezitímní účetní závěrka) ve stavu k 31. 1., 30. 6., 30. 9., a to do 25. dne následujícího měsíce a ročně (řádná účetní závěrka) ve stavu k 31. 12., a to do 20. 2. následujícího roku. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu se předává ročně (řádná účetní závěrka) ve stavu k 31. 12., a to do 20. 2. následujícího roku.

V roce 2013 byl nejvýznamnější změnou v průběhu procesu reformy požadavek na schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek za rok 2012, který přinesla novela zákona o účetnictví. Ministerstvo financí ČR vydalo dne 22. 7. 2013 tzv. schvalovací vyhlášku č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých účetních jednotek, která nabyla účinnosti 1. 8. 2013.

Podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích schvaluje řádnou účetní závěrku zastupitelstvo obce, které musí vyhotovit Protokol o schvalování účetní závěrky, tato účetní závěrka musí být schválena nejpozději do 6 měsíců ode dne sestavení a protokol musí být předán do centrálního systému účetních informací státu do 31. 7. následujícího roku. Schvalování účetních závěrek ve veřejné sféře by mělo zvýšit validitu informací, které jsou obsažené v účetní závěrce a mělo by zavést standardní auditorské postupy do revizních a kontrolních činností ve veřejné sféře. Se schvalováním účetních závěrek také souvisí srozumitelnost informací v účetní závěrce.

Zajištění důvěryhodnosti informací pro potřeby sestavování účetní závěrky za celou ČR bylo jedním z cílů celé reformy účetnictví státu, která probíhá již od začátku roku 2010. K sestavení účetní závěrky jako celku je třeba sestavovat nové účetní výkazy za tzv. konsolidační celky, kdy se všechny výkazy účetních závěrek účetních jednotek veřejné správy musí zasílat do centrálního systému účetních informací státu. S existencí tohoto systému, který byl spuštěn jako jeden z prvních systémů při realizaci projektu budování „Státní pokladny“, sebou přináší mnoho nových povinností, které musí účetní jednotky respektovat. Smyslem

Státní pokladny je zajištění účinnější správy v procesu s nakládání s veřejnými prostředky, což bylo také jedním z důvodů zavedení účetnictví na skutečném principu. Česká republika se nestala účetní jednotkou jako takovou, ale byl pouze pověřen konkrétní subjekt, tedy Ministerstvo financí ČR, který zajišťuje účetní záznamy pro potřeby státu, jako je shromažďování od vybraných účetních jednotek a následně sestavení účetních výkazů za celou ČR. Ministerstvo financí ČR tak bude sestavovat účetní závěrku za účetní jednotku, jakož to za Ministerstvo financí ČR a následně bude také sestavovat účetní výkazy za ČR, což znamená, že bude mít nadřazené postavení vůči vybraným účetním jednotkám včetně ostatních ministerstev (*SGS SP 2015/80*).

Schvalování účetních závěrek je proces, který má za cíl odsouhlasení účetní závěrky, nikoliv však její kontrola nebo ověření podle obsahu připravovaného návrhu. Pokud však při schvalování zároveň probíhá i kontrola nebo ověřování, pak by měl schvalování provádět jiný subjekt, než ten, který účetní závěrku kontroluje či ověřuje. Při schvalování účetní závěrky je dána souvislost mezi účetní závěrkou a výsledkem hospodaření daného roku. Počínaje 1. 1. 2010 musejí územní samosprávné celky postupovat v souladu s Českými účetními standardy. Standardy stanovují bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky musí vždy postupovat podle standardů, avšak ostatní účetní jednotky se mohou od daných standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz účetnictví (*Smetanová, 2012*).

2.6 Audit účetní závěrky

Účetní závěrka má podávat věrný a poctivý obraz účetnictví v souladu s předpisy a standardy, proto cílem jejího ověření je zajištění těchto zásad. Při ověřování účetní závěrky se auditor řídí zejména zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Audit zahrnuje řadu auditorských postupů za účelem získání důkazních informací, týkající se částek a skutečností, které jsou uvedeny v účetní závěrce. Auditor na základě vlastního úsudku vybírá auditorské postupy a posuzuje rizika, zda v účetní závěrce nejsou významné nesprávnosti, které mohly být způsobeny podvodem či chybou. Auditor se při posuzování rizik zaměřuje na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, posuzuje použití účetních metod, přiměřenost účetních odhadů a posouzení prezentace účetní závěrky účetní jednotkou.

Samotný audit, neboli ověření účetní závěrky, provádí auditor či auditorská společnost. Auditor se během celého procesu auditu řídí jinými pravidly, než u přezkoumání hospodaření. Po provedení auditu vydává auditor tzv. výrok k účetní závěrce. Výrok auditora může být bez

výhrad, s výhradou, záporný, nebo odmítnutí vyjádření výroku. Auditor projednává zprávu se statutárním orgánem účetní jednotky, ve které je audit prováděn. Součástí zprávy musí být také vyjádření o ověření výroční zprávy v souladu s účetní závěrkou (*Smetanová, 2012*).

2.7 Přezkoumání hospodaření

Přezkoumání hospodaření se řídí zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, který upravuje přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, jakož i městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudružnosti, uložené zvláštními právními předpisy a stanoví předmět, hlediska, postup a pravidla přezkoumání. Přezkoumání hospodaření provádí krajský úřad (pro obce nebo dobrovolné svazky obcí), auditor nebo auditorská společnost, případně ho může provádět Ministerstvo financí ČR (pro hlavní město Prahu). Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu.

V případě, že se územní celek rozhodne zadat přezkoumání hospodaření auditorovi, uzavře s auditorem písemnou smlouvu o poskytnutí auditorských služeb. Náklady na přezkoumání se hradí z rozpočtových prostředků. Cílem přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku není pouhé posouzení věrohodnosti, ale také posouzení řádného hospodaření, mezi které patří i řádné vedení účtů za účelem informování oprávněných stran.

Přezkoumání hospodaření se skládá ze tří činností, kterými jsou spolehlivost údajů o hospodaření, tedy jejich věrohodnost a správnost, dále legalita a regulérnost hospodaření územních samosprávných celků a v neposlední řadě také výkonnost hospodaření, neboli přezkum výkonnosti, kde se přezkoumání zaměřuje na kvalitu transakcí a účelnost hospodaření. Auditor má povinnost naplánovat a provést zakázku na přezkoumání hospodaření způsobem, aby byly splněny cíle přezkoumání hospodaření. Auditor musí posoudit soulad hospodaření územně samosprávných celků s příslušnými právními předpisy a příslušnými ustanoveními.

Výsledkem je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, která zahrnuje protokol o kontrole podle kontrolního řádu a zpracovává se na základě výsledků jednorázového přezkoumání, anebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání. Závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření musí obsahovat vyjádření, zda při přezkoumání nebyly zjištěny chyby a nedostatky, nebo byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají závažnost nedostatků,

anebo byly zjištěny nedostatky, mezi které patří například nedostatky spočívající v porušení rozpočtové kázně, v neúplnosti, nesprávnosti, neprůkaznosti vedení účetnictví, v pozměňování záznamů nebo dokladů a další. Zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření a její předání musí kontrolor projednat se starostou obce a u statutárního města či hlavního města Prahy s primátorem města (*zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí*).

Rozdíl mezi přezkoumáním hospodaření auditorem a audit účetní závěrky je tedy zásadně v tom, že přezkoumání hospodaření provádí krajský úřad, auditor či auditorská společnost, nebo ho může provádět Ministerstvo financí ČR. Audit však může provádět jen auditor či auditorská společnost. Výsledkem přezkoumání je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, avšak při auditu je výstupem auditora výrok k účetní závěrce (*Hakalová, Urbancová, 2012*).

2.8 Účtování na akruálním principu

Po odstartování reformy se pro územní samosprávné celky změnilы dosavadní zažité postupy a způsoby účtování. Účetnictví bylo založeno na peněžním principu, avšak od 1. 1. 2010 bylo zahájeno účtování a vykazování státu na akruálním principu. Podle nadnárodních institucí lze vymezit akruální účetnictví jako účetní systém, který je na rozdíl od peněžního systému schopen zachytit pohyb peněžních prostředků a také tu část spotřeby, která souvisí s úbytkem peněžních prostředků. Cílem akruálního účetnictví tedy je vykázat v daném účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Všechny hospodářské operace jsou tedy díky tomuto systému evidovány v době, kdy k nim skutečně došlo a ne až ve chvíli, kdy jsou operace spojeny s pohybem peněžních prostředků.

Názorný příklad akruálního účetnictví je například operace, která není spojena s úbytkem peněžních prostředků, mezi které řadíme například odpisy dlouhodobého majetku či tvorbu rezerv nebo opravných položek, což vede k přesnější klasifikaci a evidenci pohledávek a závazků. Pro akruální účetnictví platí také zvýšené nároky, které se týkají oceňování majetku a závazků. Zcela zásadní je akruální účetnictví v oblasti řízení dlouhodobých aktiv, včetně udržování akvizic a plánování oprav, včasné identifikace nevyužívaného majetku, nebo řízení rizik, které jsou spojeny se škodami na majetku, zejména odpisy dlouhodobého majetku. Akruální účetnictví je obdobou účetnictví podnikatelů, avšak se zachováním specifických

vazeb některých účetních jednotek na rozpočtové zdroje. Postupné zavádění akruálního principu do veřejného sektoru ve většině vyspělých zemí světa je zaváděno zejména ze tří důvodů, mezi které patří potřeba zvýšení transparentnosti účetních dat, snížení nákladovosti a zvýšení výkonnosti veřejného sektoru. Akruální princip je také jednou z velkých odlišností jednoduchého účetnictví od podvojného (Vodáková, 2008).

2.9 Účetní konsolidace státu

Jedním z hlavních cílů celé reformy účetnictví státu je sestavení účetní konsolidace státu. Účetní konsolidace státu se v posledních letech stala novým moderním trendem v mnoha zemích, poněvadž dokáže vystihnout finanční pozici, výsledek hospodaření a transparentnost celého účetnictví státu. V posledních letech byla konsolidace zavedena v zemích, jako je například Kanada, Spojené státy americké, Velká Británie, Švédsko a dokonce i Slovensko.

Cílem konsolidace je zahrnutí významných ekonomických subjektů, kde má stát či územní samosprávný celek vliv na řízení či ovládání. Za takto významný je považován subjekt, kterému zákon o účetnictví ukládá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku či subjekt, který překročí 100 milionů Kč, alespoň v jednom z kritérií, mezi které patří výše netto aktiv, cizí zdroje či celkové náklady a výnosy (*Ministerstvo financí ČR 2015, 2016. Dostupné z: file:///C:/Users/U%C5%BEivatel/Downloads/Ucetnictvi_Metodika_2015-10-30_Metodicka-pomucka-pro-UJ-predavajici-PKP-v-1-1.pdf*).

Povinnost sestavovat účetní výkazy za celou Českou republiku je dána zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 312/2014, o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (tzv. konsolidační vyhláška státu), která vstoupila v účinnost od 1. 1. 2015. Touto vyhláškou se stanovují základní povinnosti, východiska a metody pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku. Při odstartování reformy bylo předpokládáno, že k první konsolidaci dojde již v roce 2012 za účetní období roku 2011, avšak náročnost tohoto procesu posunula první sestavení konsolidované účetní závěrky až na rok 2016 za období roku 2015. Tato vyhláška se vztahuje na účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku státu (Hakalová, Kryšková, Pšenková, 2015). Na některé vybrané účetní jednotky, které budou od roku 2015 zahrnuty do konsolidačního celku České republiky, budou kladeny nové požadavky týkající se vykazování pro účely sestavování účetních výkazů za ČR (Klaban, 2015).

Konsolidaci je nutno provádět postupně po jednotlivých konsolidačních celcích státu. Mezi dílčí konsolidační celky státu řadíme vládní část, kraje, obce, městskou část hlavního města Prahy a dobrovolné svazky obcí. Mezi vyšší dílčí konsolidační celky státu patří vládní část, kraj a municipální část. Konsolidační celek Česká republika je tvořen vyššími dílčími konsolidačními celky státu vládní část a municipální část, ovládaná osoba (spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy) a zdravotní pojišťovny (*vyhláška č. 312/2014 Sb., konsolidační vyhláška státu*).

Ministerstvo financí ČR dne 10. 2. 2016 zveřejnilo výčet konsolidovaných jednotek státu. Spravujícím jednotkám (správci kapitol, obce, kraje a dobrovolné svazky obcí) vzniká tímto povinnost informovat konsolidované jednotky státu o jejich zahrnutí do účetní konsolidace státu nejpozději do 17. 2. 2016. V souvislosti s konsolidační vyhláškou státu vznikají v účetním období 2015 obcím s počtem obyvatel více než 10 tisíc nové informační povinnosti, mezi které patří například předání seznamu účetních jednotek, které patří do konsolidačního celku státu, který budou obce zasílat do CSÚIS nebo také povinnost předávat údaje pro sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku a za konsolidační celky státu v rámci PAP. Nové části PAP se budou předávat do CSÚIS jednou za rok a to poprvé za účetní období roku 2015 a to nejpozději do 25. 2. 2016. Výčet konsolidovaných účetních jednotek je zveřejněn na webových stránkách Ministerstva financí ČR. V účetním období roku 2016 se na obce budou vztahovat informační povinnosti, mezi které patří například předávání seznamu do CSÚIS pro všechny obce již bez ohledu na počet obyvatel, k tomuto předání musí dojít nejpozději do 15. 1. 2016 ve stavu k 31. 12. 2015 a dále například povinnost předání údajů pro sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku v rámci rozšířeného PAP obcím, které mají k 1. 1. 2015 více než 10 tisíc obyvatel. Do CSÚIS bude PAP ve stavu k 31. 12. 2015 předán do 25. 2. 2016 (*Ministerstvo financí ČR, 2016. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/pokyny-a-sdeleni/2016/ucetni-konsolidace-statu--povinnost-info-23972>*).

3 Právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek

Vybrané účetní jednotky, mezi něž patří územní samosprávné celky, tedy obce a kraje patří mj. také mezi tzv. neziskové organizace. Žádný platný právní předpis nedefinuje pojem nezisková organizace, avšak je tento pojem obecně používán. Tento zvláštní zákon neexistuje, poněvadž se stále řeší samostatně mnoho různých typů neziskových organizací i nově schválenými zvláštními zákony. Pojem nezisková či nevýdělečná organizace je tedy společný pojem používaný pro obě tyto skupiny organizací.

První část neziskových organizací tvoří organizace v rámci neziskového veřejného sektoru, která je financována z veřejných financí, je zřízena a také spravována veřejnou správou, podléhá veřejné kontrole a rozhoduje se v ní veřejnou volbou. Hlavní funkcí těchto organizací je poskytování veřejných služeb, mezi které patří organizační složky státu, územní samosprávné celky (obce a kraje) a příspěvkové organizace (bez ohledu na zřizovatele). Tyto organizace nejsou založeny za účelem podnikání. Další část neziskových organizací tvoří organizace neziskového soukromého sektoru, která je financována ze soukromých financí, mezi které patří občanská sdružení, nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, církve, náboženské společnosti a církevní právnické osoby. Hlavní funkcí těchto organizací není zisk, ale jen přímý užitek.

Neziskové organizace nebyly založeny či zřízeny za účelem podnikání (podle zákona o daních z příjmů), avšak jsou to organizace, jejichž činností je zájem státu či společnosti nebo určité skupiny lidí. Neziskové organizace jsou založeny za účelem provozování činností ve prospěch těch, kteří měli zájem na jejich zřízení. Podle českého právního řádu jsou neziskové organizace založeny na právní subjektivitě. Mezi neziskové organizace patří také obce, kraje a státní fondy, u kterých je ve většině charakter veřejné správy a jejichž služby nelze vyloučit z činností podnikatelského charakteru. Neziskové organizace jsou tedy právnickými osobami, které mají svého zřizovatele, zakládají se podle různých právních předpisů a zároveň podléhají registraci na místech, které jsou určeny daným zákonem. Český statistický úřad vede seznam ekonomických subjektů, ve kterém jsou neziskové organizace a mají přiděleno identifikační číslo (*Merlíčková, 2013*).

3.1 Právní aspekty některých vybraných účetních jednotek

Následující část kapitoly se zabývá právní úpravou některých vybraných účetních jednotek, konkrétně územních samosprávných celků (obcí a krajů), mezi které obecně patří Ústava České republiky, dále základní právní předpisy jako je například zákon o obcích, zákon o krajích a další, dále účetními právními předpisy, mezi které patří například zákon o účetnictví a také kontrolními právními předpisy, například zákonem o finanční kontrole.

3.1.1 Základní právní předpisy územních samosprávných celků

Územní samosprávné celky jsou územní společenství občanů s právem na samosprávu, přičemž zákon stanovuje, kdy jsou správními obvody. Podle Ústavního zákona máme v České republice dva typy územních samosprávných celků. Prvním je základní územní samosprávný celek, který se nazývá obec, jehož řízení a fungování se řídí zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích a druhým je vyšší územní samosprávný celek, který se nazývá kraj, jehož řízení a fungování se řídí zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích. Mezi vyšší územní samosprávný celek patří také hlavní město Praha. Součástí vyššího územního samosprávného celku musí být obec vždy.

Územní samosprávné celky jsou orgány, které vykonávají státní správu a zároveň realizují výkonnou moc pomocí zákonů. Obce a kraje jsou veřejnoprávními korporacemi a mohou mít tedy vlastní majetek, se kterým hospodaří podle svého vlastního rozpočtu. Vykonávají tzv. územní samosprávu, která se zaměřuje na vlastní lokální záležitosti, na rozdíl od státních záležitostí. Do činnosti obcí a krajů může stát zasahovat pouze v případech stanovených zákonem, pokud to vyžaduje ochrana zákona.

Podle Ústavního zákona jsou obce i kraje samostatně spravovány zastupitelstvem daného územního samosprávného celku. Tito členové zastupitelstev se volí na základě přímého volebního práva při tajném hlasování a to na funkční období, které je na dobu čtyř let. Zastupitelstvo územních samosprávných celků může vydávat obecně závazné vyhlášky, a to v mezích své působnosti. Jedině Ústavní zákon může vytvořit či zrušit vyšší územní samosprávný celek, tedy kraj (*zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky*).

Obce se řídí zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích. Chod každé obce je zajišťován soustavou orgánů obce, které tvoří obecní úřad, starosta obce, komise rady, výbor obce, rada obce a zastupitelstvo obce, které je nejvyšším rozhodovacím orgánem obce. Obec je charakteristická

vlastním územním základem, které tvoří jedno či více katastrálních území s vlastním obyvatelstvem, které tvoří osoby s trvalým bydlištěm v dané obci.

Jak již bylo řečeno výše, Ústava České republiky zaručuje obcím právo na vlastní samosprávu. Jedná se tedy o právo spravovat své vlastní záležitosti prostřednictvím zastupitelstva. Obce jsou právnickými osobami, které jsou oprávněny vystupovat v právních vztazích svým jménem a nesou tedy tímto i odpovědnost, která plyne z těchto vztahů, tvoří také vlastní rozpočet, podle kterého hospodaří. Obce jsou oprávněny vydávat právní předpisy, kterými jsou nařízení obce a obecně závazné vyhlášky.

Podle zákona o obcích rozlišujeme působnost obce samostatnou a přenesenou. Do samostatné působnosti se řadí záležitosti týkající se pravomoci zastupitelstva a rady obce, potřeb bydlení, dopravy, výchovy, vzdělávání, kulturního rozvoje a ochrany veřejného pořádku. Do přenesené působnosti se řadí plnění úkolů, které obci svěřil stát, jež jsou závislé na výkonné moci. Obce se mohou dělit dále na vesnice, městys, který má historický základ, město, které má více než 3 tisíce obyvatel a statutární město, které se dělí na obvody a části (*zákon č. 128/2000 Sb., o obcích*).

Kraj, jakož to vyšší územní samosprávný celek, je označován jako střední článek veřejné správy a řídí se zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích. Na území České republiky je vytvořeno celkem 14 vyšších územních samosprávných celků, kterými jsou Hlavní město Praha, Středočeský kraj se sídlem v Praze, Jihočeský kraj se sídlem v Českých Budějovicích, Plzeňský kraj se sídlem v Plzni, Karlovarský kraj se sídlem v Karlových Varech, Ústecký kraj se sídlem v Ústí na Labem, Liberecký kraj se sídlem v Liberci, Královéhradecký kraj se sídlem v Hradci Králové, Pardubický kraj se sídlem v Pardubicích, kraj Vysočina se sídlem v Jihlavě, Jihomoravský kraj se sídlem v Brně, Olomoucký kraj se sídlem v Olomouci, Moravskoslezský kraj se sídlem v Ostravě a Zlínský kraj se sídlem ve Zlíně. Podle Ústavního zákona lze hranice těchto vyšších územních samosprávných celků měnit pouze zákonem.

Nejdůležitějším orgánem kraje je zastupitelstvo, které je nejvyšším rozhodovacím orgánem. Členové zastupitelstva jsou voleni na období čtyř let. Dalším z orgánů kraje je rada kraje, která je výkonným orgánem, hejtman, který zastupuje navenek kraj, krajský úřad, který plní úkoly v samostatné působnosti a výbory, které jsou zaměřené například na finance, kontrolu, výchovu, vzdělávání, zaměstnanost či národnostní menšiny (*zákon č. 129/2000 Sb., o krajích*).

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů se zaměřuje na tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků. Stanovuje také pravidla hospodaření s finančními prostředky a upravuje zřizování nebo zakládání právnických osob územních samosprávných celků. Rozpočet je finančním plánem, kterým se řídí financování činností. Rozpočtový rok je zde stejný, jako kalendářní rok. Územní samosprávné celky také mohou zřizovat peněžní fondy pro konkrétní či bezúčelové určení. Obsahem rozpočtu jsou příjmy, výdaje a ostatní peněžní operace, včetně tvorby a použití peněžních fondů. Mezi příjmy obce patří například příjmy z vlastního majetku a majetkových práv, z hospodářské činnosti právnických osob, které zřídila nebo založila obec, z výsledků vlastní činnosti, z vlastní správní činnosti, z místních poplatků, výnosy z daní, dotace ze státního rozpočtu a státních fondů, dotace z rozpočtu kraje, přijaté peněžité dary a příspěvky. Co se týče výdajů rozpočtu obce, řadí se zde například výdaje na vlastní činnost obce, výdaje spojené s péčí o vlastní majetek, spojené s výkonem státní správy, úhrada úroků z přijatých půjček a úvěrů a další. V návaznosti na svůj rozpočtový výhled tvoří územní samosprávný celek roční rozpočet (*zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*).

Vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti se zaměřuje na způsob, termíny a také rozsah údajů (finančních výkazů) předkládaných pro hodnocení rozpočtů územních samosprávných celků. Finančním výkazem je tedy výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu, které sestavují územní samosprávné celky. Předávají do centrálního systému účetních informací státu také výkaz pro hodnocení plnění jejich rozpočtu za vlastní hospodaření a to každý měsíc. Ve výkazu se uvádějí příslušné údaje (o příjmech a výdajích schválených zastupitelstvem) o rozpočtu, který je schválený na příslušný rok, údaje o rozpočtu po změnách (údaje schváleného rozpočtu) a výsledku hospodaření od počátku roku. Mezi údaje o skutečnosti, které se uvádějí ve finančním výkazu, patří například termínované dlouhodobé vklady, základní běžný účet, běžné účty fondů, termínované krátkodobé vklady a krátkodobé či dlouhodobé úvěry (*vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti*).

Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě stanovuje rozpočtovou skladbu jednotného třídění příjmů a výdajů při plánovaných a skutečných pohybech na účtech rozpočtů a peněžních fondů územních samosprávných celků. Rozpočtová skladba třídí příjmy a výdaje podle různých hledisek, jako je například hledisko odpovědnostní, druhu, odvětví, konsolidace, zdroje, doplňkové, programové, účelové, strukturní a transferové (*vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě*).

3.1.2 Účetní právní předpisy územních samosprávných celků

Účetnictví některých vybraných účetních jednotek, tedy i územních samosprávných celků je vedeno a zároveň účetní závěrka musí být sestavena v souladu s platnými metodickými předpisy, které zahrnují zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, jež nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. Dále se účetnictví některých vybraných účetních jednotek řídí Českými účetními standardy č. 701 - 710 pro účetní jednotky, které se řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb. Mezi ostatní vyhlášky řadíme také vyhlášku č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, vyhlášku č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek a vyhlášku č. 312/2014 Sb., konsolidační vyhláška.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví zpracovává příslušný předpis EU, upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, dále také požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu, a to vše v souladu s právem EU. Zákon stanovuje podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, čímž se rozumí soubor činností, které shromažďují účetní záznamy vybraných účetních jednotek do centrálního systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku, které provádí Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR se také stará o spravování centrálního systému účetních informací státu, dále zajišťuje jeho využívání včetně jeho monitorování a kontrolování činností orgánů veřejné správy a v neposlední řadě také zajišťuje metodickou podporu pro vybrané účetní jednotky v zájmu potřeb státu (*zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*).

Vyhláškou č. 410/2009 Sb., se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, ke kterým se obce řadí. Vyhláška stanovuje vedení účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu. Od 1. 1. 2010 vedou obce účetnictví v plném rozsahu, do 31. 12. 2009 mohly vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. V rámci této vyhlášky se také stanovuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, dále uspořádání, označení či obsahové vymezení majetku, závazků, nákladů, výnosů, výsledku hospodaření a přílohy v účetní závěrce, uspořádání či obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu (*vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.*).

Pro vybrané účetní jednotky vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků stanovuje požadavky na organizační zajištění a působ provedení inventarizace majetku a závazků. Vybrané účetní jednotky musejí při inventarizaci zajišťovat činnosti, které jsou nutné pro vyhotovení inventurních soupisů či zápisů, dodatečných inventurních soupisů, inventurních závěrů a vyhotovení dalších účetních záznamů způsobem, že sestaví plán a postup inventur, zřídí inventarizační komisi včetně pravidel pro jmenování členů inventarizační komise, zajišťuje řízení a kontrolu komise, dále musí zajistit podmínky pro zjištění skutečného stavu inventarizačních položek, musí zajistit součinnost zaměstnanců, připojit podpisové záznamy odpovědných osob, stanovit výši ocenění pohledávek a závazků, stanovit postupy pro vyhotovení účetních dokladů, inventarizační zprávy a další (*vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků*).

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek vstoupila v účinnost od 1. 8. 2013 a stanovuje požadavky na organizaci při schvalování účetních závěrek a dále způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných při tomto schvalování. Schvalovaná účetní závěrka je sestavená k rozvahovému dni, přičemž účetní jednotka, jejíž závěrka je schvalována je zde tzv. dotčenou účetní jednotkou, schválení účetní závěrky provádí schvalující orgán a schvalující účetní jednotka, dotčená osoba je zaměstnanec dotčené účetní jednotky. Dotčená účetní jednotka je povinna pro schválení účetní závěrky zajistit přípravu a předložení podkladů schvalujícímu orgánu takovým způsobem, aby bylo možno posoudit úplnost a průkaznost účetnictví a zároveň vyhodnotit předvídaná rizika a ztráty z důvodu věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční

situace účetní jednotky (*vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek*).

Důležitou změnou pro územní samosprávné celky je od roku 2010 povinností postupovat v souladu s Českými účetními standardy. Ostatní jednotky se mohou od těchto standardů odchýlit, v případě, že bude zajištěn věrný a poctivý obraz svého účetnictví.

V souvislosti s účetní reformou vydalo Ministerstvo financí ČR standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Tyto standardy byly publikovány ve Finančním zpravodaji dne 31. 12. 2009 a byly postupně v dalších letech doplňovány, standard č. 709 a 710 vstoupil v účinnost od 1. 1. 2013.

- č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech,
- č. 702 - Otevírání a uzavírání účetních knih,
- č. 703 - Transfery,
- č. 704 - Fondy účetní jednotky,
- č. 705 - Rezervy,
- č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- č. 707 - Zásoby,
- č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku,
- č. 709 - Vlastní zdroje,
- č. 710 - Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek.

Standard č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech – za účelem docílení souladu se zaměřuje na základní postupy při účtování na účtech při používání účetních metod. Standard č. 702 - Otevírání a uzavírání účetních knih – zaměřuje se na definici jednotlivých kroků při otevírání a uzavírání účetních knih. Standard č. 703 – Transfery – zaměřuje se na řešení postupů při účtování transferů, což znamená poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů. Standard č. 704 - Fondy účetní jednotky – upravuje tvorbu a používání fondů (např. fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond reprodukce a další) účetní jednotky v souladu s rozpočtovými pravidly. Standard č. 705 – Rezervy – standard upravuje tvorbu rezerv účetní jednotky z důvodu hrozby budoucích rizik. Standard č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek – upravuje dočasné snížení majetku. Standard č. 707 – Zásoby – upravuje metody účtování o zásobách způsobem A a B. Standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku – zaměřuje se na odpisování podle kategorizace majetku. Standard

č. 709 – Vlastní zdroje – má za úkol zmapovat vlastní zdroje a zajistit soulad mezi účetními metodami při zachycení příslušných položek rozvahy. Standard č. 710 – Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek – tento standard má za úkol nastolit obecná pravidla pro účtování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku, dále postupy, metody a způsoby oceňování, které jsou potřeba například při pořizování, používání, vyřazování či technickém zhodnocení majetku (Merlíčková, 2013).

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek v součinnosti s jejich předáváním do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (tzv. technická vyhláška o účetních záznamech) byla aktualizována. Novela se zabývá výkazem, který je nově zaváděn (pomocný analytický přehled), pomocí kterého jsou do centrálního systému účetních informací státu pořizovány detailní účetní informace. Celkový počet účetních jednotek, které předaly pomocný analytický přehled do centrálního systému účetních informací státu poprvé v červenci 2012 (za období leden až červen 2012) je 1332, z nichž největší podíl tvoří příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem a organizačními složkami státu (Svoboda, 2012). Tato vyhláška tedy stanovuje pravidla pro formát, strukturu a přenos zabezpečení účetních záznamů v technické formě, rozsah a četnost předávání těchto záznamů, výčet vybraných účetních jednotek, které předávají účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu, či požadavky účetních záznamů na technické a smíšené formy (vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů).

Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (tzv. konsolidační vyhláška státu) vstoupila v účinnost nově od 1. 1. 2015 a použije se pro účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku státu. Předmětem úpravy této vyhlášky je stanovení rozsahu a způsobu sestavování účetních výkazů za celou Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Upravuje také postup při zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku Česká republika, potom do dílčích a vyšších dílčích konsolidačních celků státu. Vyhláška dále stanovuje uspořádání, označení a obsahové vymezení položek majetku, jiných aktiv, závazků, pasiv, nákladů, výnosů, peněžních toků a informace v příloze v účetních výkazech za Českou republiku a také za dílčí konsolidační celky státu. Stanovuje také metody konsolidace, způsob sestavení účetních výkazů a pravidla

pro přenos účetních záznamů v technické formě (*vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku*).

Kromě těchto právních předpisů, které jsou obecně závazné, se účetní jednotky řídí i svými vlastními vnitřními předpisy. Obsah těchto interních předpisů vychází z platné metodiky a vnitropodnikových potřeb (*Smetanová, 2012*).

3.1.3 Kontrolní právní předpisy územních samosprávných celků

Předmětem úpravy zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (tzv. zákon o finanční kontrole) je uspořádání a rozsah finanční kontroly, která se vykonává mezi orgány veřejné správy. Zákon stanovuje předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly. Ustanovení zákona se však nevztahují na kontrolu vykonávanou Nejvyšším kontrolním úřadem na kontrolu a přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Finanční kontrola je součástí finančního řízení, které zabezpečuje hospodaření s veřejnými prostředky. Hlavním cílem je například prověření dodržování právních předpisů, zajištění ochrany veřejných prostředků, nebo také například hospodárny, účelný a efektivní výkon veřejné správy (*zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů*). Vyhláška č. 416/2004 Sb. navazuje na tento zákon a stanovuje bližší podrobnosti o kontrolních metodách a postupech předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol (*vyhláška č. 416/2004 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb.*).

Předmětem úpravy zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí je přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a stanovení předmětu, hlediska, pravidel a postupu přezkoumání. Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, které tvoří součást závěrečného účtu a to například plnění příjmů a výdajů rozpočtů, finanční operace, peněžní operace, náklady a výnosy podnikatelské činnosti. Předmětem přezkoumání však nejsou údaje podle daňového řádu, ke kterým se vztahuje povinnost mlčenlivosti (*zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí*).

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád) upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků či jiných orgánů a právnických nebo fyzických osob,

v případě, že vykonávají působnost v oblasti veřejné správy. Při kontrole zjišťuje kontrolní orgán způsob, jak kontrolovaná osoba plní povinnost, které jí plynou z jiných právních předpisů nebo které jí byly uloženy na základě těchto předpisů (*zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole*).

3.2 Účetní aspekty některých vybraných účetních jednotek

Úkolem účetnictví je zachycení hospodářského dění, finanční situace a průběh hospodaření dané účetní jednotky. Získané informace z účetnictví slouží také pro finanční řízení, analýzu současného stavu účetní jednotky a také rozhodování v budoucnosti. Účetnictví také poskytuje analytické podklady pro rozhodování managementu účetní jednotky. Účetnictví tak poskytuje informace jak pro samotnou účetní jednotku, tak pro své okolí.

3.2.1 Účetní zásady

Pravidla, kterými se řídí účetnictví územních samosprávných celků, mají klíčový význam při jeho vedení a také zpracování. Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví způsobem, aby bylo účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a také způsobem, který zaručí trvalost účetních záznamů.

Účetnictví územních samosprávných celků se řídí šesti základními zásadami. První zásadou je, že účetnictví musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky - jedná se o základní princip, kdy musí účetnictví věrně zobrazovat skutečnost. Druhou zásadou je, že náklady a výnosy musí být vykázány ve věcné a časové souvislosti – jde o zásadu přiřazení nákladů a výnosů do příslušného časového období, slouží k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace za určité období. Třetí zásada stanovuje princip historických nákladů a realizační princip – stanovení zásad oceňování majetku a závazků (nejčastěji v pořizovací ceně). Čtvrtá zásada požaduje srovnatelnost a kontinuitu – zde by měly být účetní metody stejné nejen v rámci jednoho období, ale i mezi nimi. Pátou zásadou je opatrnost – při zahrnutí známých zisků a rizik možné ztráty. Šestou zásadou, tedy poslední zásadou, je zásada, kdy rozvahové účty majetků a závazků jsou určeny pro vyjádření vztahů mezi účetní jednotkou a okolím (*Schneiderová, Nejezchleba, 2012*).

3.2.2 Kategorie účetních jednotek

Od roku 2016 máme podle zákona o účetnictví čtyři kategorie účetních jednotek, kterými jsou mikro, malá, střední a velká účetní jednotka.

Mikro účetní jednotka je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě hraniční hodnoty, mezi které patří aktiva celkem 9 mil Kč, roční úhrn čistého obratu 18 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období je 10.

Malá účetní jednotka je ta, která není mikro účetní jednotka a k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě hraniční hodnoty, mezi které patří aktiva celkem 10 mil Kč, roční úhrn čistého obratu 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období je 50.

Střední účetní jednotka je ta, která není mikro ani malá účetní jednotka a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě hraniční hodnoty, mezi které patří aktiva celkem 500 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 1 000 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období je 250.

Velká účetní jednotka je ta, která je konsolidující účetní jednotkou a která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň dvě hraniční hodnoty, mezi které patří aktiva celkem 500 mil. Kč (úhrn zjištěný z rozvahy), roční úhrn čistého obratu 1 000 mil. Kč (výše výnosů snižena o prodejní slevy, dělena počtem započatých měsíců účetního období a vynásobená 12) a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období je 250 (průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců dle metodiky ČSÚ), přičemž vybraná účetní jednotka, spolu se subjekty veřejného zájmu (banky, pojišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny), se považuje vždy za velkou účetní jednotku (*zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*).

3.2.3 Účetní metody

Účetní metody lze charakterizovat jako nástroje, kterými se zobrazují skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, jsou zobrazovány a následně vykazovány v souladu s obecnými účetními principy. Účetní metody jsou kritériem správnosti účtování. Účetní metody můžeme rozdělit na čtyři okruhy, které se prolínají. Prvním okruhem jsou metody ocenění, které řeší otázky způsobu ocenění majetku a závazků v účetnictví a také metody týkající se kurzových přepočtů. Druhým okruhem jsou metody týkající se postupů účtování, které řeší způsoby účtování o určitých skutečnostech, mezi tyto metody řadíme zejména odpisování, tvorba a zúčtování opravných položek a rezerv, časové rozlišení nákladů a výnosů, opravy nesprávností minulých let, účtování fondů a účtování o zásobách vlastní výroby. Třetím okruhem jsou metody týkající se vykazování, tedy jakým způsobem uvádět údaje v účetní

závěre, což je nezbytné pro meziroční srovnání dat. Posledním okruhem, tedy čtvrtým, jsou metody týkající se postupu konsolidací, které stanovují postupy tvorby konsolidovaných závěrek.

Způsoby ocenění můžeme rozdělit na ocenění na bázi historických hodnot (pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota), kdy je zachována původní hodnota majetku či závazků, kterou byla ke dni jeho prvotního zaúčtování oceněna účetní jednotkou a na bázi reálné hodnoty, kdy je vyjádřena aktuální hodnota majetku, případně závazků, proto jsou vždy jednotlivé složky majetku po určité době přeceňovány. V minulosti bylo účetnictví založeno na bázi historických hodnot, postupně však nabývá větší význam oceňování v reálných hodnotách. Při ocenění na bázi reálné hodnoty se jedná o koncept, kdy je snaha přecenit aktiva na aktuální hodnotu s cílem jednotnějšího a reálnějšího zobrazení stavu majetku. Je zde však problém při průkaznosti stanovení reálné hodnoty, čímž vzniká prostor pro manipulaci s účetními výsledky.

Zásoby vlastní činnosti dělíme na nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky. Účetní jednotky mají dva základní důvody pro sledování zásob vlastní výroby. Prvním důvodem je evidenční důvod, kdy se účetně podchycuje konečný stav zásob vlastní výroby a zajišťuje evidenci o pohybu těchto zásob. Druhým důvodem je cíl zajistit časový soulad nákladů, výnosů a zrealnění vykazovaného objemu majetku. Při ocenění zásob vlastní výroby se prvotně vychází z ocenění ve výši vlastních nákladů, popřípadě reprodukční pořizovací cenou v případě, že není možné určit výši vlastních nákladů.

Aktivaci můžeme dělit na aktivaci dlouhodobého majetku při vytváření dlouhodobého majetku ve vlastní režii, na aktivaci oběžného majetku, kdy účetní jednotce vzniká materiál při likvidaci dlouhodobého majetku a na aktivaci vnitropodnikových služeb při technickém řešení předávání provedených výkonů v rámci jedné organizace. Oceňování pro pořizování dlouhodobého majetku ve vlastní činnosti se řídí zákonem o účetnictví, podle kterého se hmotný majetek pořízený vlastní činností oceňuje vlastními náklady, přičemž vlastními náklady u hmotného majetku vytvořeného vlastní činností jsou přímé náklady na výrobu a náklady, které souvisí s výrobou, vymezené v souladu s účetními metodami.

Kromě účtování nákladů a výnosů do období, s nímž časově a věcně souvisí, se snažíme přiřadit náklady a výnosy do jednoho období. U metody časového rozlišení je někdy těžké identifikovat účetní případy, které by měly být časově rozlišeny, proto je zde nutné zaměřit se

na tři základní otázky. První otázkou je, zda se opravdu jedná o náklad nebo výnos jen běžného účetního období, druhou otázkou je, zda je účetní jednotka schopna určit výši nákladu a výnosu, která spadá do jednotlivých období a třetí otázkou je, jestli existují související náklady k daným výnosům v tomto období, o kterých účtujeme.

Ustanovení o oceňování vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Opravnými položkami lze vyjádřit přechodné snížení hodnoty majetku a odpisy majetku účetní jednotka vyjadřuje trvalé snížení hodnoty tohoto majetku. Při trvalém snížení hodnoty dochází k přímému odepsání do nákladů, tedy k odpisu, který se zaúčtuje až k okamžiku likvidace majetku. Plnohodnotné zavedení metody odpisování bylo pro územní samosprávné celky zavedeno v roce 2012. Dříve bylo možné provádět odpisování v rámci hospodářské činnosti. Účetní rezervy jsou účetní metodou, kterou územní samosprávné celky dříve nepoužívaly. Rezervy řadíme do dvou skupin, kterými jsou rezervy zákonné a rezervy ostatní (*Schneiderová, Nejezchleb, 2012*).

3.2.4 Vedení účetnictví

Od roku 2005 došlo v České republice k výrazným změnám v soustavách účetnictví. Počínaje tímto rokem bylo zrušeno tzv. jednoduché účetnictví a pro drobné podnikatele, kteří jsou fyzickými osobami, byla zavedena tzv. daňová evidence. Pro vybrané nevýdělečné organizace bylo přechodným ustanovením zákona o účetnictví dovoleno používat soustavu jednoduchého účetnictví za podmínky, že úhrn jejich příjmů za účetní období nepřekročí 3 mil. Kč. V důsledku těchto změn je tedy nutné chápat účetnictví vždy jako soustavu podvojného účetnictví. Vzhledem k častým omylům je třeba podotknout, že žádná právnická osoba nemůže vést daňovou evidenci, poněvadž ta je určena výhradně fyzickým osobám (*Dobrozemský, Stejskal, 2015*).

Podle zákona o účetnictví mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Od roku 2016 mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu účetní jednotky, které jsou příspěvkové organizace a rozhodne tak jejich zřizovatel, nebo jsou malou či mikro účetní jednotkou a nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Mezi tyto mikro a malé účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, patří ty účetní jednotky, které jsou:

- spolkem či pobočným spolkem,
- odborovou či pobočnou odborovou organizací, mezinárodní či pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
- organizací zaměstnavatelů či pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
- církví a náboženskou společností či církevní institucí,
- honebním společenstvem,
- obecně prospěšnou společností,
- ústavem,
- nadačním fondem,
- společenstvím vlastníků jednotek,
- bytovým a sociálním družstvem.

Pokud účetní jednotky nesplňují podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Na vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou účetní jednotky přejít pouze v případě, splňují-li podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a to jen k prvnímu dni účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka zjistila uvedené skutečnosti (*zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*).

Od 1. 1. 2016 přinesla novela zákona o účetnictví novinku ve znovuzavedení jednoduchého účetnictví, ve kterém jsou podle § 2 odstavce 2 předmětem jednoduchého účetnictví příjmy a výdaje, majetek a závazky. U účetních jednotek, které vedou účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, je předmětem účetnictví účtování podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Nově vložený § 13b upravuje jednoduché účetnictví a je v něm uvedeno, že účetní jednotky v jednoduchém účetnictví vedou účetní knihy, kterými jsou peněžní deník, kniha pohledávek, kniha závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku. Vedení jednoduchého účetnictví je upraveno v § 1f pro určitý okruh účetních jednotek, kterými jsou například spolky, odborové organizace, církve, honební společenstva a které současně splňují tři kritéria:

- nejsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- mají příjmy za poslední uzavřené účetní období do 3 mil. Kč,

- mají hodnotu majetku do 3 mil. Kč.

Úprava jednoduchého účetnictví se však nevztahuje na fyzické osoby, ty totiž nadále mohou vést daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, popřípadě mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud nepodléhají auditu (*Běhounek, 2016*).

3.3 Daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek

Všechny příjmy jsou vždy v režimu nějaké daně, zákon o daních z příjmů posuzuje příjmy, kterých účetní jednotka dosáhla. Ve vztahu k neziskovému sektoru je nutno vnímat tuto problematiku v širším pojetí. Neziskové subjekty totiž mohou mít různé příjmy a tyto příjmy se daně z příjmů nemusí vůbec dotýkat. Může se týkat například půjček nebo přijatých záloh u subjektů, které vedou účetnictví. Při posuzování příjmů je důležité, v jakém účetnictví subjekt účtuje o skutečnostech, které se týkají neziskové organizace.

Tato část se bude nadále zabývat procesem od stanovení daně až po placení daně, tedy stanovení předmětu daně, základem daně, daňovým přiznáním a také právními předpisy týkající se daní.

3.3.1 Předmět daně

Podle zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů se obec považuje za veřejně prospěšného poplatníka, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, stanovami, statutem, zákonem či rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Mezi veřejně prospěšné poplatníky mimo jiné patří také například kraje, organizační složky státu, příspěvkové organizace, státní fondy, nadační fondy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, politické strany a hnutí, Regionální rada regionu soudružnosti, honební společenstvo a další.

Předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem v případě, že není stanoveno jinak. U veřejně prospěšného poplatníka však nejsou předmětem daně příjmy z podnikatelské činnosti v případě, že jsou výdaje (náklady) na tuto činnost vyšší, dále dotace, příspěvky, podpory či výnosy z daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění, které plynou obcím a krajům, úplata, která je příjmem státního rozpočtu za převod či užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi či nájem a prodej státního majetku, nebo příjmy z bezúplatného nabytí věci, a to

podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi. U veřejně prospěšného poplatníka je vždy předmětem daně příjem z reklamy, z členského příspěvku, příjem v podobě úroku a z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku. Tito poplatníci jsou také povinni vést účetnictví způsobem, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo jsou předmětem daně, avšak jsou od daně osvobozeny (*zákon č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů*).

3.3.2 Základ daně

Základ daně je rozdíl, o který příjmy, které jsou zdaňovány v základu daně, převyšují výdaje či náklady upravené podle pravidel daných zákonem. Výdaje (případně náklady) musí respektovat věcnou a časovou souvislost. Základ daně se zjišťuje z výsledku hospodaření, jímž může být zisk nebo ztráta. Při sestavování základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahové evidence, kterými jsou například najatý majetek, majetek přijatý do úschovy, závazky ze smluvních pokut a úroků z prodlení či závazky nebo pohledávky z leasingu. Mezi položky, které zvyšují základ daně z příjmů, patří částky neoprávněně zkracující příjmy (například příjmy z dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi spřízněnými osobami, které se výrazně cenově liší od běžných transakcí), položky, o které se zvyšuje základ daně (nevyčerpané daňové rezervy, přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení atd.) a částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů do výdajů či nákladů zahrnout (položky, které nejsou daňově uznatelné, například nespotřebované zásoby, náklady na reprezentaci, dary atd.). Mezi položky, které snižují základ daně z příjmů, patří příjmy, které nejsou předmětem daně, avšak jsou obsaženy ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu příjmů a výdajů, potom o tyto částky snižujeme základ daně. Mezi příjmy, které se do základu daně z příjmů nezahrnují, patří například příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, částky zaúčtované do příjmů či výnosů, pokud souvisejí s výdaji či náklady neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích a další. Mezi položky, které se odčítají od základu daně, patří zejména odpočet daňové ztráty, který vzniká, pokud daňově uznatelné náklady převyšují příjmy zdaňované v základu daně (*Stuchlíková, Komrsková, 2013*).

Výsledek hospodaření se tvoří součtem dvou dílčích výsledků hospodaření, mezi které patří výsledek hospodaření za hlavní činnost a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. U územních samosprávných celků se hlavní činností rozumí činnost provozní (*Máče, 2015*). Výsledky hospodaření zahrnují všechny účetní skutečnosti, které se v účetní jednotce

uskutečnily či jsou očekávány a spadají věcně a časově do daného účetního období. Účetním obdobím je kalendářní rok.

3.3.3 Daňové přiznání

Daňová přiznání je nutno podávat na předepsaných formulářiích, které se často mění. Aktuální vzory formulářů stanoví Ministerstvo financí ČR. Další možností je použití účetního softwaru, který většinou umožní vyplnění daňového přiznání. Třetí možností vyplnění daňového přiznání je vyplnit daňové přiznání pomocí systému EPO na webových stránkách Finanční správy. Účetní závěrka je nedílnou součástí daňového přiznání. Většina právnických osob je povinna podat přiznání nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V případě, že má subjekt povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo v případě, že mu daňové přiznání zpracovává daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období (*Dobrozemský, Stejskal, 2015*).

3.3.4 Právní předpisy upravující daňovou oblast

Daňovou oblast vybraných účetních jednotek upravují zejména zákony, mezi které patří zákon o daních z příjmů a zákon o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se zaměřuje na zpracování příslušných předpisů Evropské unie a upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob. Co se týče územních samosprávných celků, vztahuje se na ně část týkající se právnických osob. Předmětem daně jsou zde příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (*zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*).

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se územní samosprávné celky při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani i v případech, pokud za své výkony působí za úplatu. Za osobou povinnou k dani se územní samosprávné celky však považují, pokud uskutečňují činnosti v oblasti dodání vody, plynu, tepla, elektřiny nebo chladu, dodání nového zboží, které bylo vyrobeno za účelem prodeje, za telekomunikační služby, nákladní a osobní přeprava, služby cestovních kanceláří a agentur, služby průvodců, reklamní služby, pořádání výstav, kongresů a veletrhů, provozování kantýn a závodních jídelen, služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání nebo také plnění Státním zemědělským inventarizačním fondem, které se zabývá dodáním zemědělských a potravinářských výrobků. Pokud však při výkonu těchto úkonů dojde k výraznému narušení

hospodářské soutěže, považují se za osobu povinnou k dani (*zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*).

Pro účely zjištění daně z příjmů se tento zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů zaměřuje na způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem, jenž je vynaložen na dosažení, udržení a zajištění příjmů u poplatníků daně z příjmů. Rezervou se rozumí bankovní rezerva, rezerva v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a další rezervy stanovené tímto zákonem. Opravnou položkou se rozumí opravná položka k rozvahové hodnotě nepromlčené pohledávky, která je splatná po 31. 12. 1994 nebo pohledávka, která je vedena v prokazatelné evidenci (*zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů*).

4 Kvantifikace dopadu reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji

Praktická část diplomové práce se zabývá analýzou stále probíhajícího procesu, který tvoří účetnictví státu v České republice. Tato analýza kvantifikuje dopady reformy účetnictví veřejného sektoru na obce v Moravskoslezském kraji, v rámci projektu s názvem SGS SP 2015/80 na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzitě Ostrava s názvem „*Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení*“, kdy hlavní řešitelkou byla Ing. Jana Hakalová, Ph.D. a spoluřešitelky Ing. Šárka Kryšková, Ph.D., Ing. Yveta Pšenková, Ph.D., Ing. Regína Střílková, Bc. Michaela Ciompová, Bc. Simona Červená, Bc. Jana Filipová a Bc. Petra Pavlíková.

V rámci dotazníkového šetření, které probíhalo v měsíci březnu a dubnu 2015, byl dopad reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji analyzován, kvantifikován a vyhodnocen jak ze strany legislativních změn, tak ze strany nových účetních předpisů, metod a změn v rámci výkaznictví či přenosu účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu.

V rámci tohoto dotazníkového šetření bylo osloveno všech 300 obcí Moravskoslezského kraje, které byly osloveny nejprve písemnou formou dopisem s dotazníkem, který obsahoval 26 otázek včetně otázky v závěru, kde mohly obce vyjádřit svůj vlastní názor na proces celé reformy. Dotazník byl zaslán starostům obcí či jejich účetním prostřednictvím České pošty a následně byly obce osloveny pomocí e-mailové pošty. Z celkového počtu 300 obcí bylo vráceno celkem 222 dotazníků, což znamenalo návratnost celkem 74 % z celkového počtu obcí.

Otázky v rámci dotazníku byly rozděleny na tři hlavní problémové části, které se týkaly procesu reformy účetnictví státu, nově zavedených účetních metod a také otázky týkající se účetních výkazů. U některých otázek si oslovení respondenti mohli vybrat více odpovědí.

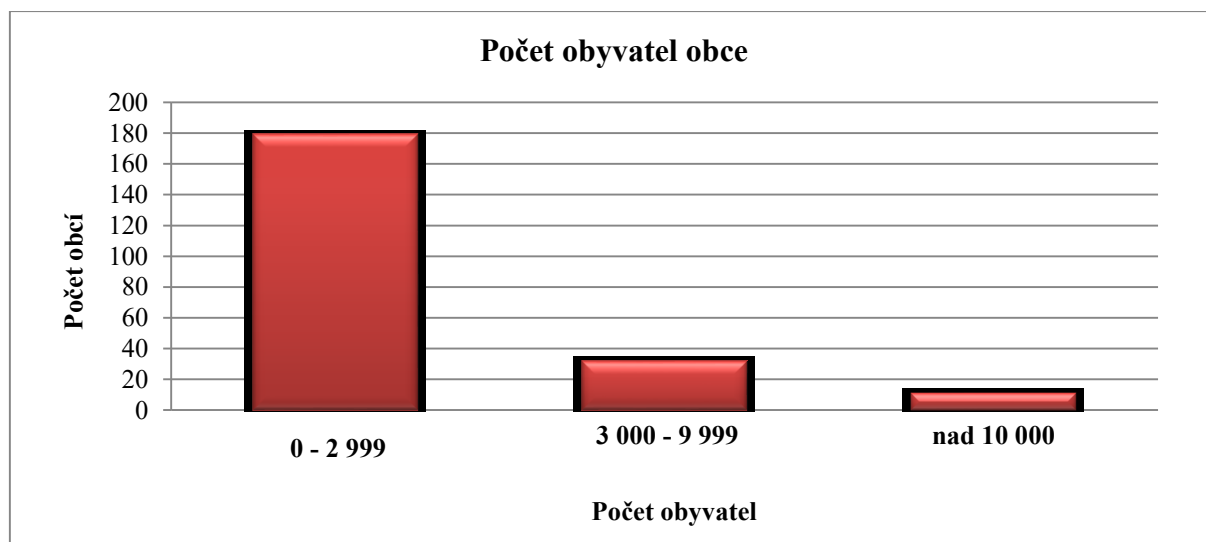
4.1 Otázky týkající se procesu reformy účetnictví státu

1.	Počet obyvatel obce
a)	0 – 2 999
b)	3 000 – 9 999
c)	nad 10 000

Tab. 4.1 Počet obyvatel obce

Zdroj: SGS SP 2015/80

Všechny obce byly rozděleny podle celkového počtu obyvatel do tří skupin. Největší zastoupení mezi oslovenými respondenty měly obce s počtem 0 – 2 999 obyvatel, kterých bylo celkem 179 (81 %). Druhé největší zastoupení měly obce s počtem 32 obcí (14 %) ze všech respondentů a nejméně byly zastoupeny obce s počtem obyvatel nad 10 000 obyvatel, které tvořilo jen 5 obcí (5 %) Tohle rozčlenění do tří skupin vycházelo z povinnosti obcí sestavovat tzv. Pomocný analytický přehled dle technické vyhlášky o účetních záznamech. Povinnost sestavovat tento Pomocný analytický přehled zahrnuje celkem 43 obcí (19 %).



Graf 4.1 Počet obyvatel obce

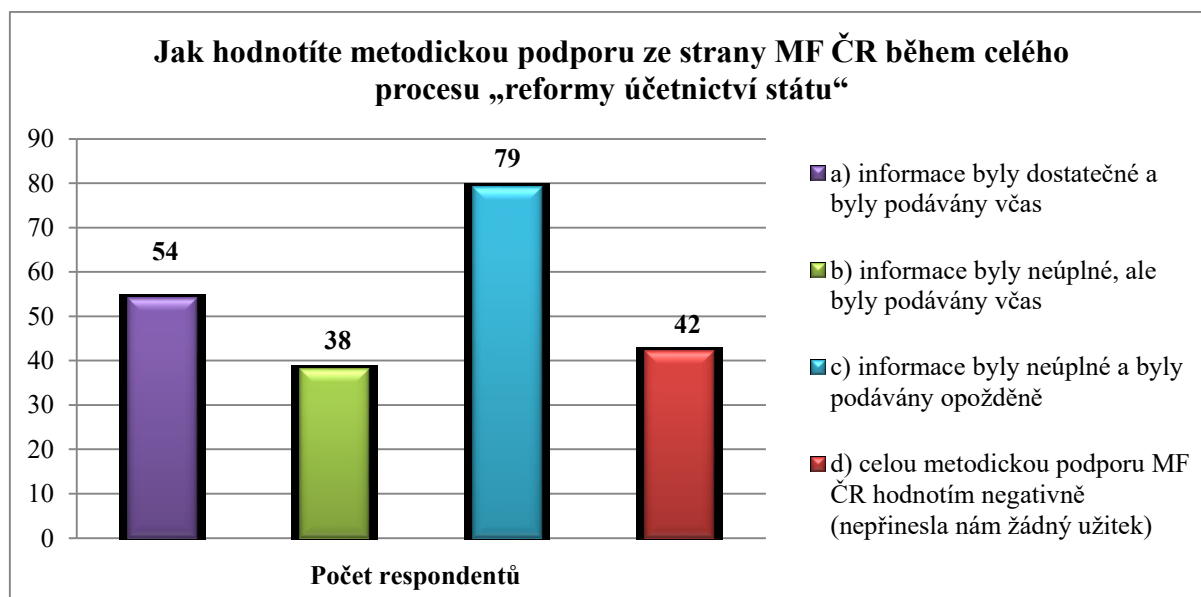
Zdroj: SGS SP 2015/80

2.	Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany MF ČR během celého procesu „reformy účetnictví státu“
a)	informace byly dostatečné a byly podávány včas
b)	informace byly neúplné, ale byly podávány včas
c)	informace byly neúplné a byly podávány opožděně
d)	celou metodickou podporu MF ČR hodnotím negativně (nepřinesla nám žádný užitek)

Tab. 4.2 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany MF ČR během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem devět respondentů na tuto otázku neuvedlo žádnou odpověď. Podporu Ministerstva financí ČR během celého procesu účetnictví státu hodnotila většina respondentů negativně. Nejvíce respondentů, tedy 79 (37 %) odpovědělo, že informace ze strany Ministerstva financí ČR byly neúplné a byly podávány opožděně. Jako dostatečné a včasné hodnotilo podávané informace pouze 54 respondentů (25 %) z celkového počtu. Dále 42 respondentů (20 %) hodnotilo podporu negativně a celkem 38 respondentů (18 %) odpovědělo, že informace byly neúplné, ale byly podávány včas.



Graf 4.2 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany MF ČR během celého procesu „reformy účetnictví státu“

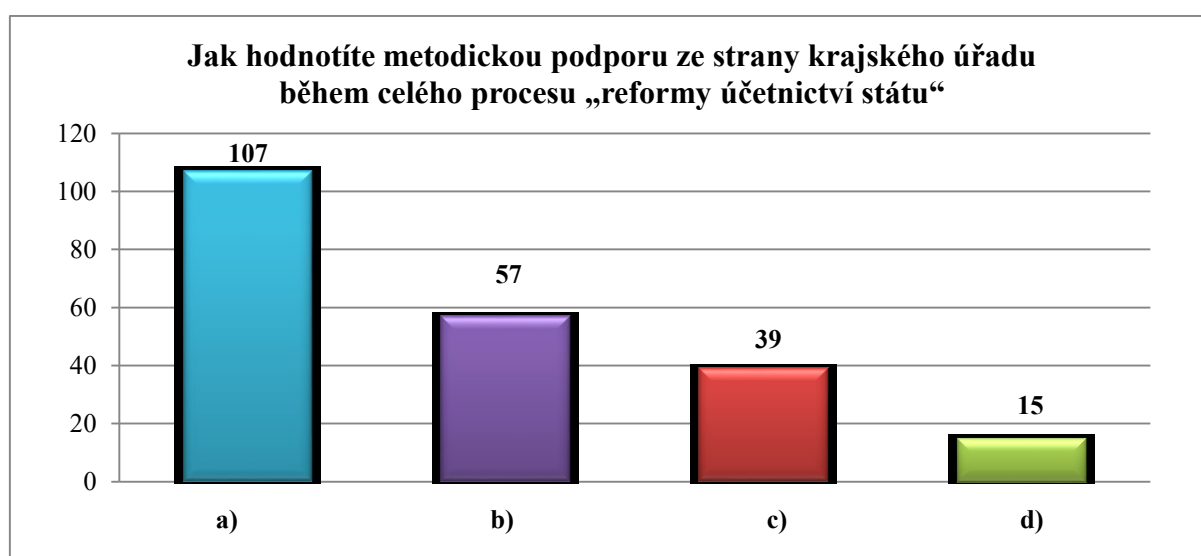
Zdroj: SGS SP 2015/80

3.	Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany krajského úřadu během celého procesu „reformy účetnictví státu“
a)	informace byly dostatečné a byly podávány včas
b)	informace byly neúplné, ale byly podávány včas
c)	informace byly neúplné a byly podávány opožděně
d)	celou metodickou podporu krajského úřadu hodnotím negativně (nepřinesla nám žádný užitek)

Tab. 4.3 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany krajského úřadu během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tato otázka nebyla ve čtyřech případech zodpovězena. Většina respondentů hodnotila metodickou podporu v celku kladně. Celkem 107 respondentů (49 %) odpovědělo, že informace byly dostatečné a byly podávány včas. Dalších 57 respondentů (26 %) odpovědělo, že informace byly neúplné, ale byly podávány včas. Spíše negativně hodnotilo metodickou podporu 39 respondentů (18 %), že informace byly neúplné a byly podávány opožděně. Nejhorší hodnotilo metodickou podporu pouze 15 respondentů (7 %), kteří se domnívají, že metodická podpora nepřinesla žádný užitek.



Graf 4.3 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany krajského úřadu během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Zdroj: SGS SP 2015/80

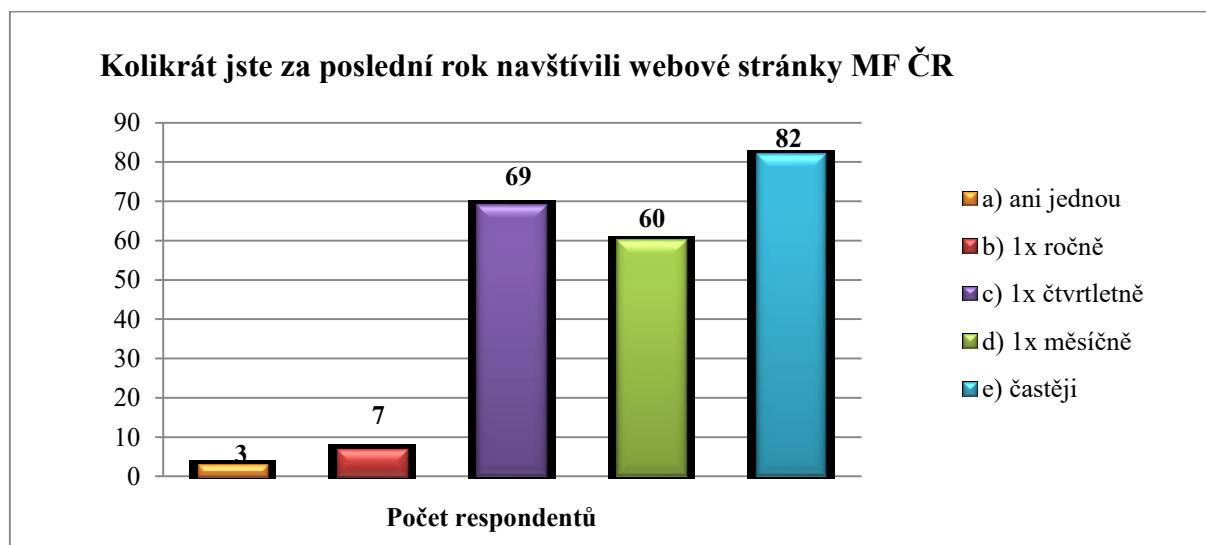
Metodická školení, která pořádal pro účetní obcí krajský úřad, usnadnil obcím proces celé reformy. Prostřednictvím těchto školení byly účetní seznamovány s novými postupy účtování a účetními metodami. Tyto metody byly nadále zaváděny do účetnictví územních samosprávných celků.

4.	Kolikrát jste za poslední rok navštívili webové stránky MF ČR
a)	ani jednou
b)	1x ročně
c)	1x čtvrtletně
d)	1x měsíčně
e)	Častěji

Tab. 4.4 Kolikrát jste za poslední rok navštívili webové stránky MF ČR

Zdroj: SGS SP 2015/80

V jednom případě zde respondent neuvedl žádnou odpověď. Na otázku, kolikrát za poslední rok respondenti navštívili webové stránky MF ČR, odpovědělo 82 respondentů (37 %), že je z důvodu vyhledávání potřebných informací navštívili častěji než jedenkrát měsíčně, dalších 69 respondentů (31 %) navštívilo stránky jednou za čtvrt roku a 60 respondentů (27 %) odpovědělo, že navštívili tyto stránky jedenkrát měsíčně. Byli však i 3 respondenti, kteří odpověděli, že webové stránky MF ČR nenavštívili ani jednou a 7 respondentů, kteří jen jednou za rok.



Graf 4.4 Kolikrát jste za poslední rok navštívili webové stránky MF ČR

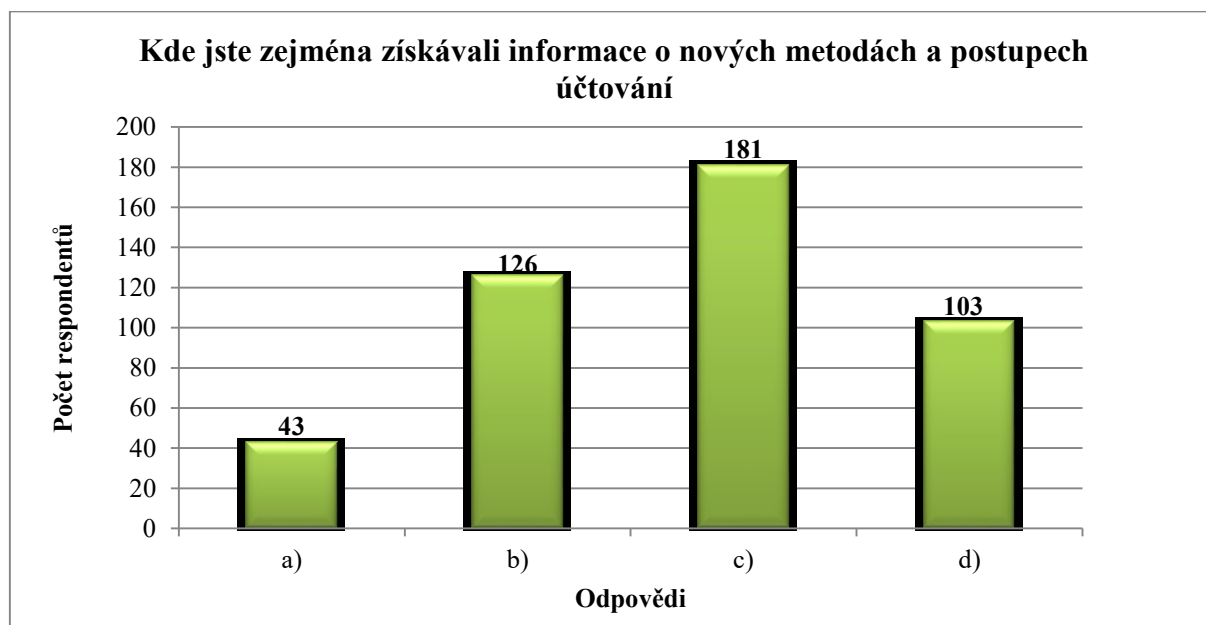
Zdroj: SGS SP 2015/80

5.	Kde jste zejména získávali informace o nových metodách a postupech účtování
a)	webové stránky MF ČR
b)	metodická školení ze strany krajského úřadu
c)	školení a kurzy, které jsme si financovali z vlastních prostředků
d)	právní předpisy, odborné publikace apod.

Tab. 4.5 Kde jste zejména získávali informace o nových metodách a postupech účtování

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tato otázka umožňovala respondentům odpovědět na více možných odpovědí. Při otázce, kde nejčastěji respondenti získávali informace o nových metodách či postupech v účtování, celkem 181 respondentů uvedlo, že nejvíce informací čerpali na školeních, které si sami platili, v dalších 126 případech využívali metodická školení, které pořádal příslušný krajský úřad. Dalších 103 respondentů uvedlo, že vycházelo z platných právních předpisů a odborných publikací a nejméně odpovědí v počtu 43 bylo uvedeno, že jako zdroj informací využívali webové stránky Ministerstva financí ČR. Obce se tedy nezaměřily jen na jeden zdroj informací, ale snažily se čerpat informace z více zdrojů.



Graf 4.5 Kde jste zejména získávali informace o nových metodách a postupech účtování

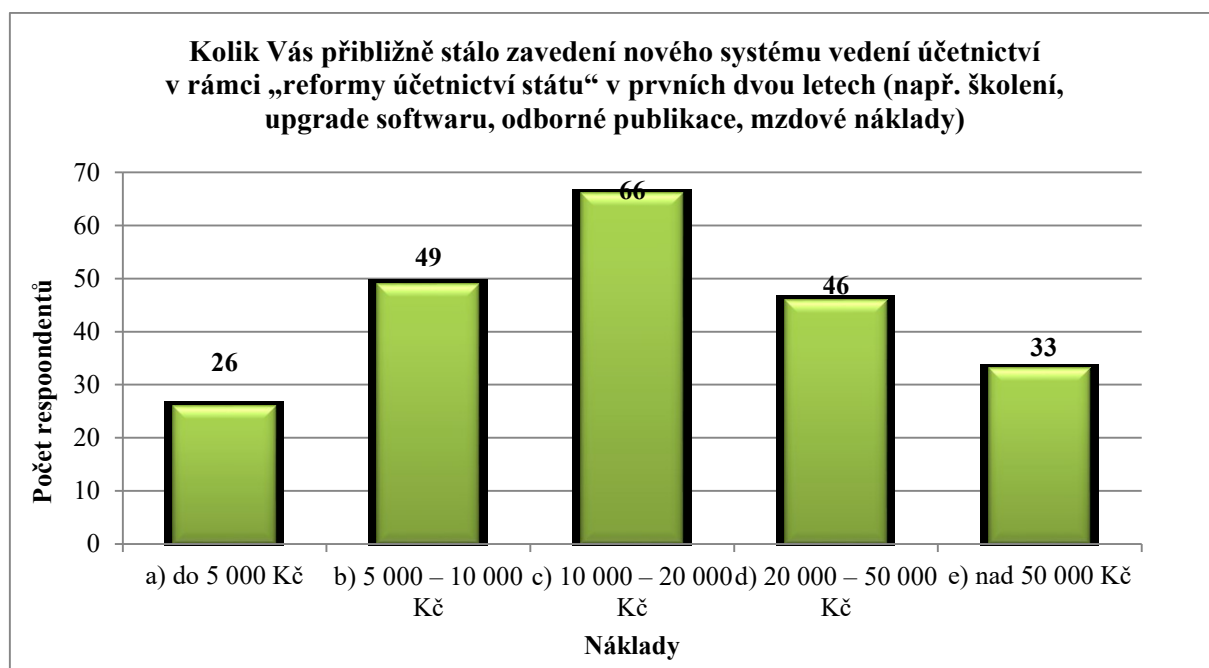
Zdroj: SGS SP 2015/80

6.	Kolik Vás přibližně stálo zavedení nového systému vedení účetnictví v rámci „reformy účetnictví státu“ v prvních dvou letech (např. školení, upgrade softwaru, odborné publikace, mzdové náklady)
a)	do 5 000 Kč
b)	5 000 – 10 000 Kč
c)	10 000 – 20 000 Kč
d)	20 000 – 50 000 Kč
e)	nad 50 000 Kč

Tab. 4.6 Kolik Vás přibližně stálo zavedení nového systému vedení účetnictví v rámci „reformy účetnictví státu“ v prvních dvou letech (např. školení, upgrade softwaru, odborné publikace, mzdové náklady)

Zdroj: SGS SP 2015/80

Na tuto otázku, která se týká nákladů účetních jednotek v rámci celé reformy, dva respondenti neodpověděli. Podle respondentů, v 66 případech, se nejčastěji náklady pohybovaly od 10 000 do 20 000 Kč. Druhá nejpočetnější skupina o 49 respondentech se domnívá, že se náklady pohybovaly okolo 5 000 – 10 000 Kč, dále 46 respondentů odpovědělo, že náklady byly 20 000 – 50 000 Kč, jen 15 respondentů uvedlo, že náklady byly více než 50 000 Kč a 12 respondentů uvedlo, že náklady byly do 5 000 Kč.



Graf 4.6 Kolik Vás přibližně stálo zavedení nového systému vedení účetnictví v rámci „reformy účetnictví státu“ v prvních dvou letech (např. školení, upgrade softwaru, odborné publikace, mzdové náklady)

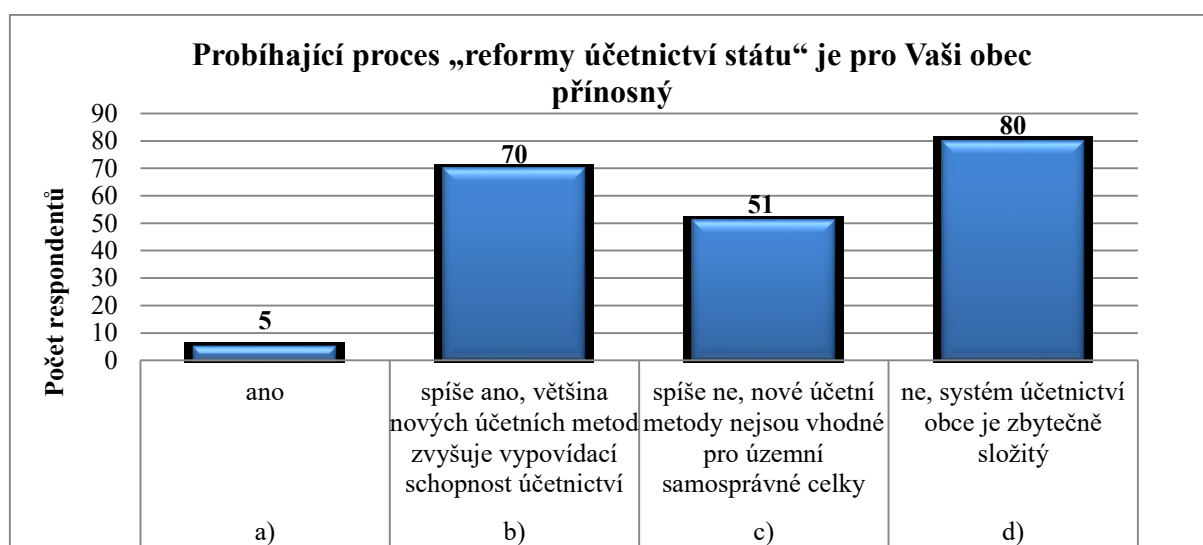
Zdroj: SGS SP 2015/80

7.	Probíhající proces „reformy účetnictví státu“ je pro Vaši obec přínosný
a)	Ano
b)	spíše ano, většina nových účetních metod zvyšuje vypovídací schopnost účetnictví
c)	spíše ne, nové účetní metody nejsou vhodné pro územní samosprávné celky
d)	ne, systém účetnictví obce je zbytečně složitý

Tab. 4.7 Probíhající proces „reformy účetnictví státu“ je pro Vaši obec přínosný

Zdroj: SGS SP 2015/80

U této otázky celkem šestnáct respondentů neuvedlo žádnou odpověď. Probíhající proces reformy účetnictví respondenti hodnotili spíše negativně. Celkem 131 respondentů (64 %) si myslí, že systém účetnictví obce je po reformě zbytečně složitý a zároveň, že nové účetní metody jsou pro územní samosprávné celky nevhodné, 75 respondentů (36%) však odpovědělo na tuto otázku kladně a k nově zavedeným účetním metodám, které mají zvýšit vypovídací schopnost účetnictví, se přiklání.



Graf 4.7 Probíhající proces „reformy účetnictví státu“ je pro Vaši obec přínosný

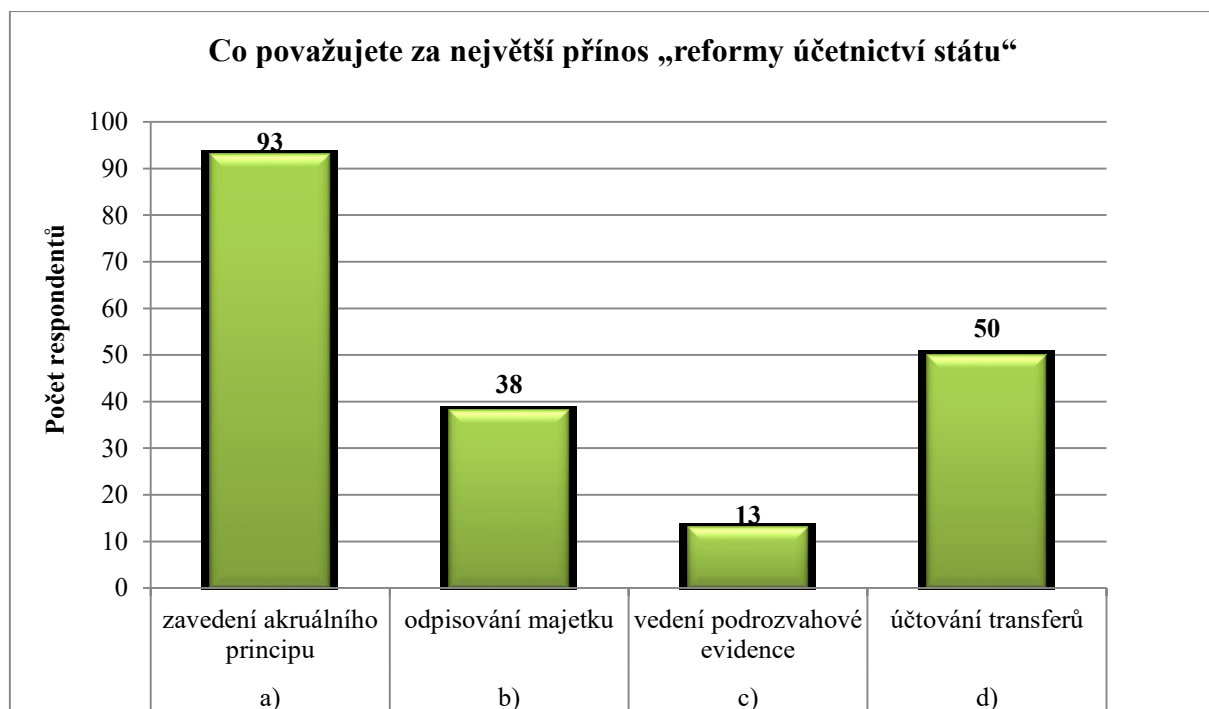
Zdroj: SGS SP 2015/80

8.	Co považujete za největší přínos „reformy účetnictví státu“
a)	zavedení akruálního principu
b)	odpisování majetku
c)	vedení podrozvahové evidence
d)	účtování transferů

Tab. 4.8 Co považujete za největší přínos „reformy účetnictví státu“

Zdroj: SGS SP 2015/80

Na tuhle otázku celkem dvacet osm (13 %) respondentů neuvedlo žádnou odpověď, tudíž je zřejmé, že nabízené odpovědi nebyly považovány za přínosné. Největším přínosem reformy je podle 93 respondentů (48 %) zavedení akruálního principu a nová metoda účtování transferů podle 50 respondentů (26 %). Dalších 38 respondentů (19 %) odpovědělo, že největším přínosem reformy bylo nové odpisování majetku a jen 13 respondentů (7 %) odpovědělo, že za největší přínos považuje vedení podrozvahové evidence.



Graf 4.8 Co považujete za největší přínos „reformy účetnictví státu“

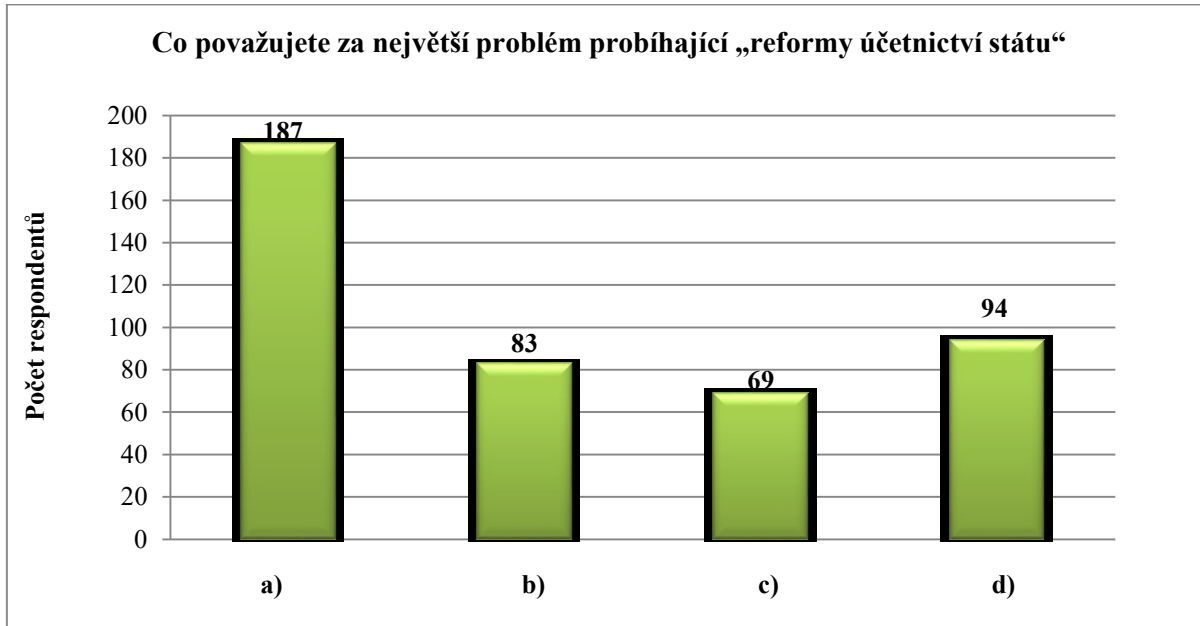
Zdroj: SGS SP 2015/80

9.	Co považujete za největší problém probíhající „reformy účetnictví státu“
a)	často měnící se metodika
b)	opožděné zveřejňování nové právní úpravy
c)	nedostatek informací o připravovaných změnách
d)	složitý účetní systém

Tab. 4.9 Co považujete za největší problém probíhající „reformy účetnictví státu“

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tahle otázka nabízela respondentům více možných odpovědí. Celkem 187 respondentů odpovědělo, že za největší problém považují často měnící se metodiku, v dalších 83 případech respondenti uvedli, že problémem bylo zveřejňování nové právní úpravy krátce před jejich účinností. Dále za složitý účetní systém považovali respondenti v 94 případech a v 69 případech respondenti uvedli, že problémem bylo nedostatek informací o připravovaných změnách. Největším problémem celé reformy byla pro respondenty často měnící se metodika v samém průběhu účetního období a také na poslední chvíli zveřejněné nové právní předpisy.



Graf 4.9 Co považujete za největší problém probíhající „reformy účetnictví státu“

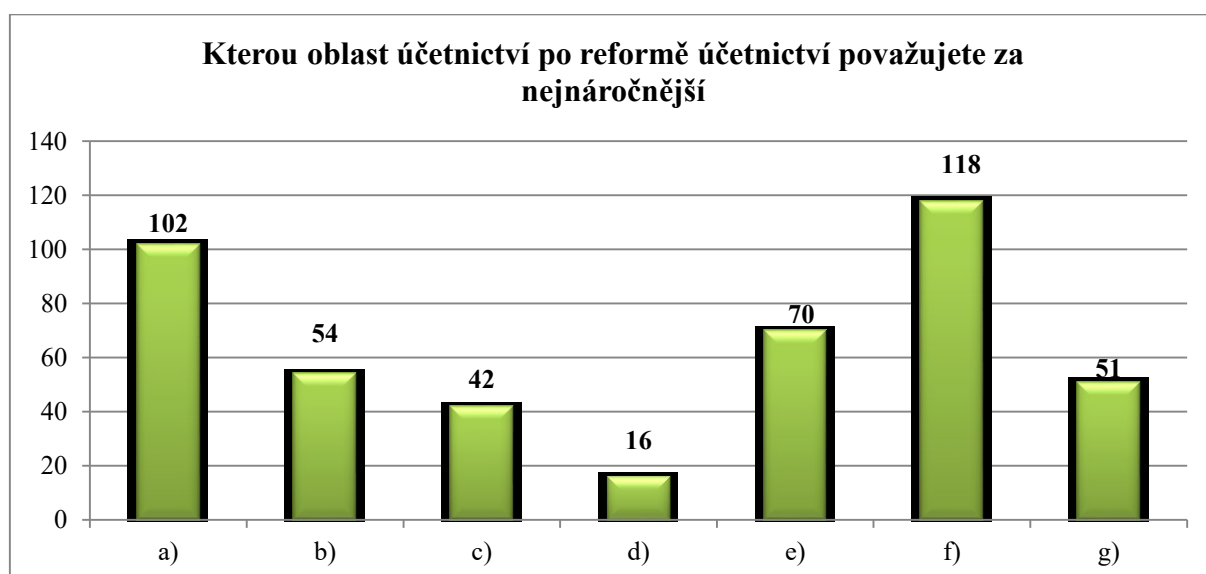
Zdroj: SGS SP 2015/80

10.	Kterou oblast účetnictví po reformě účetnictví považujete za nejnáročnější
a)	účetování transferů
b)	odpisování dlouhodobého majetku
c)	časové rozlišování nákladů a výnosů
d)	účetování v podrozvahové evidenci
e)	tvorba rezerv a opravných položek
f)	stanovení reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji a její účetování
g)	sestavení výkazu PAP (pomocný analytický přehled)

Tab. 4.10 Kterou oblast účetnictví po reformě účetnictví považujete za nejnáročnější

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tahle otázka nabízela respondentům více možných odpovědí. Celkem 51 respondentů uvedlo, že nejvíce náročné bylo sestavení výkazu PAP, přičemž povinnost sestavování tohoto výkazu mělo 43 obcí. Podle počtu odpovědí je tedy zřejmé, že za složitý ho považují i obce, které tento výkaz nesestavují. Celkem 118 respondentů považovalo za největší problém určení reálné hodnoty u majetku, který je určený k prodeji. V dalších 102 případech bylo uvedeno, že nejnáročnější byla oblast v účetování transferů a v 70 případech oblast účetování rezerv a opravných položek k majetku. Jen v 16 případech respondenti uvedli, že problém byl při účetování na podrozvahových účtech.



Graf 4.10 Kterou oblast účetnictví po reformě účetnictví považujete za nejnáročnější

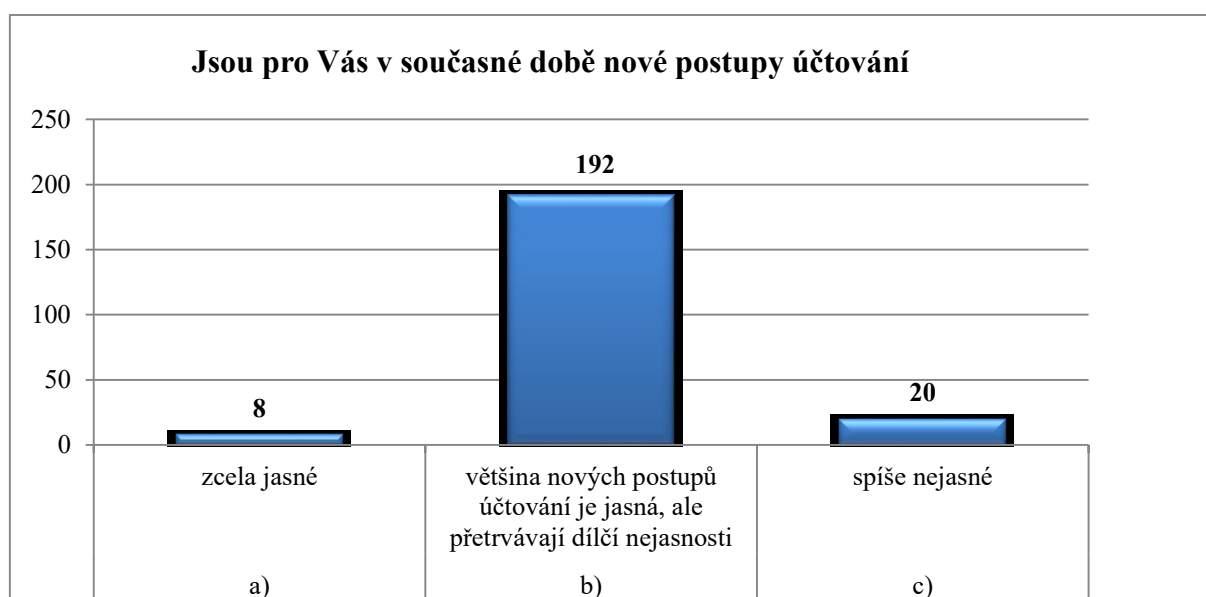
Zdroj: SGS SP 2015/80

11.	Jsou pro Vás v současné době nové postupy účtování
a)	zcela jasné
b)	většina nových postupů účtování je jasná, ale přetrvávají dílčí nejasnosti
c)	spíše nejasné

Tab. 4.11 Jsou pro Vás v současné době nové postupy účtování

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tato odpověď nebyla ve dvou případech odpovězena. Celkem 192 respondentů (87 %) uvedlo, že nové postupy účtování jsou jim jasné, ale přetrvávají u nich dílčí nejasnosti, které se nejvíce týkají méně častých hospodářských operací v účetnictví obcí. Dalších 20 respondentů (9 %) odpovědělo, že i po pěti letech reformy jsou jim nové postupy účtování spíše nejasné a pouze 8 respondentů (4 %) uvedlo, že nové postupy účtování jsou jim zcela jasné. Je tedy zřejmé, že v současnosti je již většině obcí nová metodika účetnictví jasná.



Graf 4.11 Jsou pro Vás v současné době nové postupy účtování

Zdroj: SGS SP 2015/80

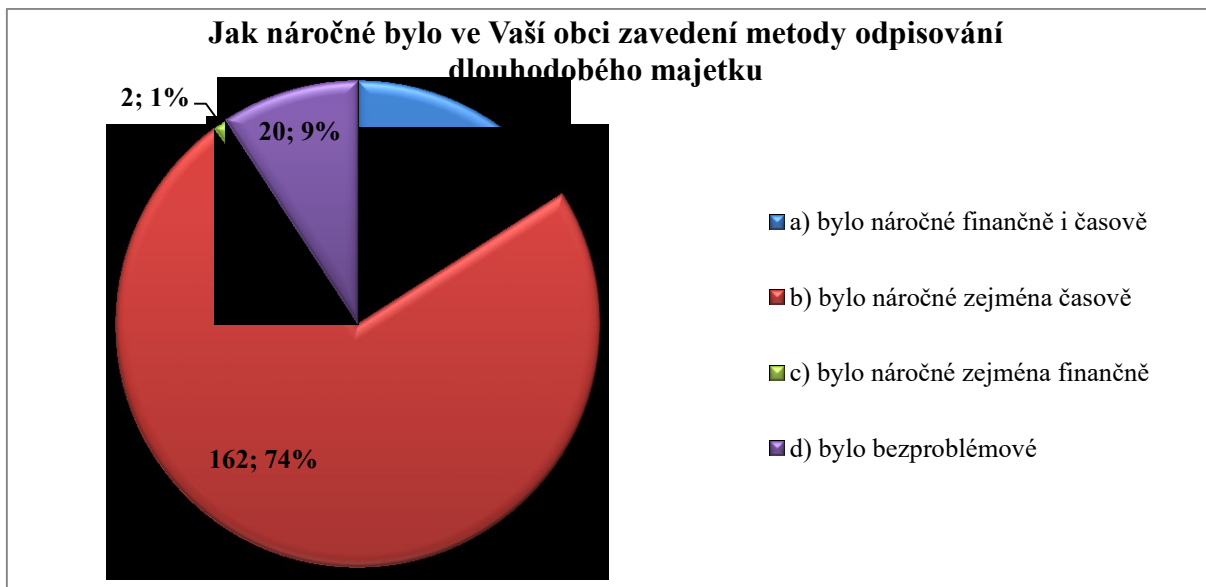
4.2 Otázky týkající se nově zavedených účetních metod

12.	Jak náročné bylo ve Vaší obci zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku
a)	bylo náročné finančně i časově
b)	bylo náročné zejména časově
c)	bylo náročné zejména finančně
d)	bylo bezproblémové

Tab. 4.12 Jak náročné bylo ve Vaší obci zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tato otázka nebyla ve třech případech odpovězena. Většina respondentů, tedy 162 (74 %), na otázku náročnosti zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku odpověděla, že zavedení této metody bylo náročné zejména časově, dalších 35 respondentů (16 %) odpovědělo, že zavedení této metody bylo náročné jak časově, tak finančně. Bylo však i 20 respondentů (9 %), kteří odpověděli, že zavedení metody bylo bezproblémové a jen 2 respondenti (1 %) odpověděli, že náročnost byla zejména v oblasti finanční.



Graf 4.12 Jak náročné bylo ve Vaší obci zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku

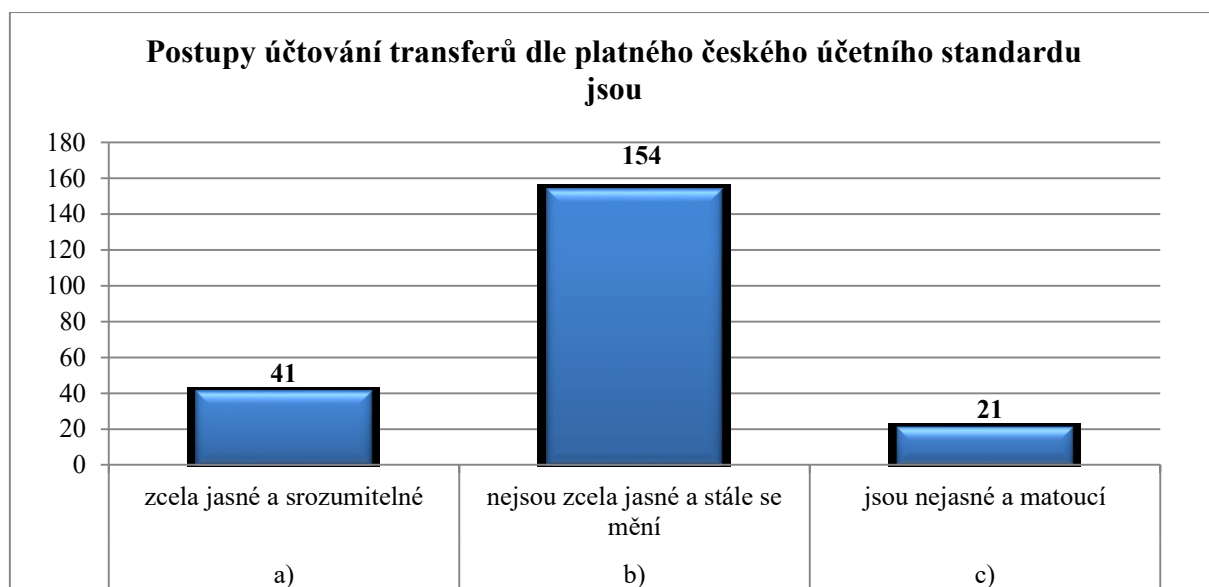
Zdroj: SGS SP 2015/80

13. Postupy účtování transferů dle platného českého účetního standardu jsou	
a)	zcela jasné a srozumitelné
b)	nejsou zcela jasné a stále se mění
c)	jsou nejasné a matoucí

Tab. 4.13 Postupy účtování transferů dle platného českého účetního standardu jsou

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem šest respondentů neuvedlo na tuto otázku žádnou odpověď. Nejvíce respondentů, tedy 154 (71 %) uvedlo, že postupy účtování transferů dle platného českého účetního standardu nejsou zcela jasné a stále se mění. Jen 41 respondentů (19 %) odpovědělo, že jsou pro ně postupy zcela jasné a srozumitelné. Dalších 21 respondentů (10 %) uvedlo, že jsou postupy nejasné a matoucí.



Graf 4.13 Postupy účtování transferů dle platného českého účetního standardu jsou

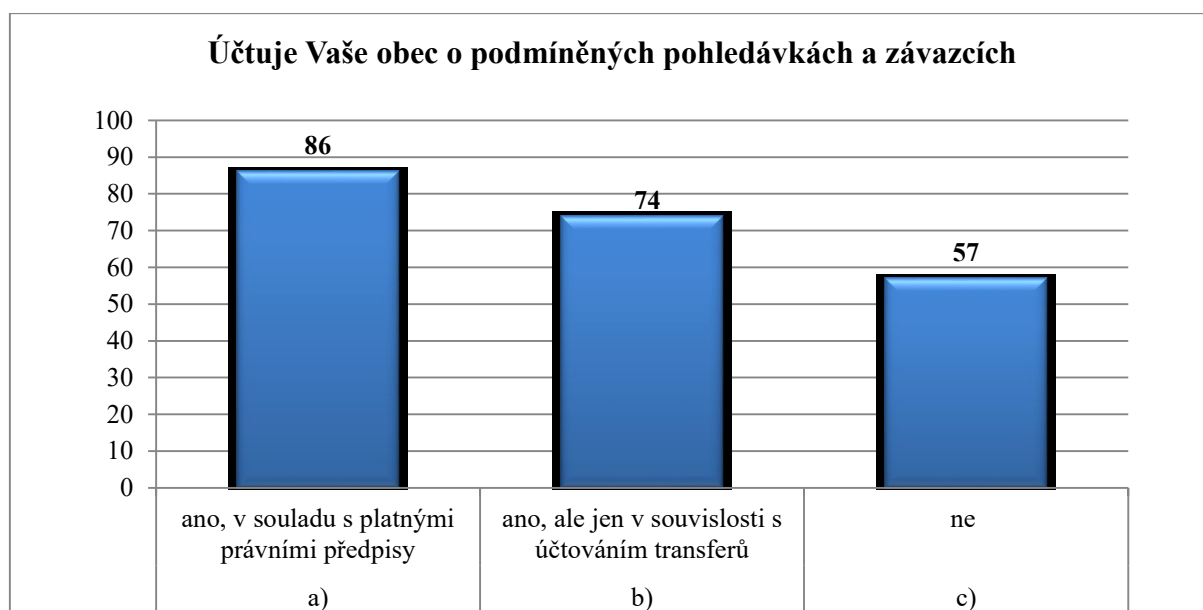
Zdroj: SGS SP 2015/80

14. Účtuje Vaše obec o podmíněných pohledávkách a závazcích	
a)	ano, v souladu s platnými právními předpisy
b)	ano, ale jen v souvislosti s účtováním transferů
c)	ne

Tab. 4.14 Účtuje Vaše obec o podmíněných pohledávkách a závazcích

Zdroj: SGS SP 2015/80

Na tuhle otázku celkem pět respondentů neuvedlo žádnou odpověď. Nejvíce respondentů, tedy celkem 86 respondentů (40 %) odpovědělo na otázku týkající se podmíněných pohledávek a závazků tak, že účtují o těchto podmíněných pohledávkách a závazcích v souladu s platnými předpisy. Dalších 74 respondentů (34 %) odpovědělo, že o podmíněných pohledávkách a závazcích účtují pouze v souvislosti s účtováním transferů a 57 respondentů (26 %) uvedlo, že tímto způsobem neúčtují vůbec.



Graf 4.14 Účtuje Vaše obec o podmíněných pohledávkách a závazcích

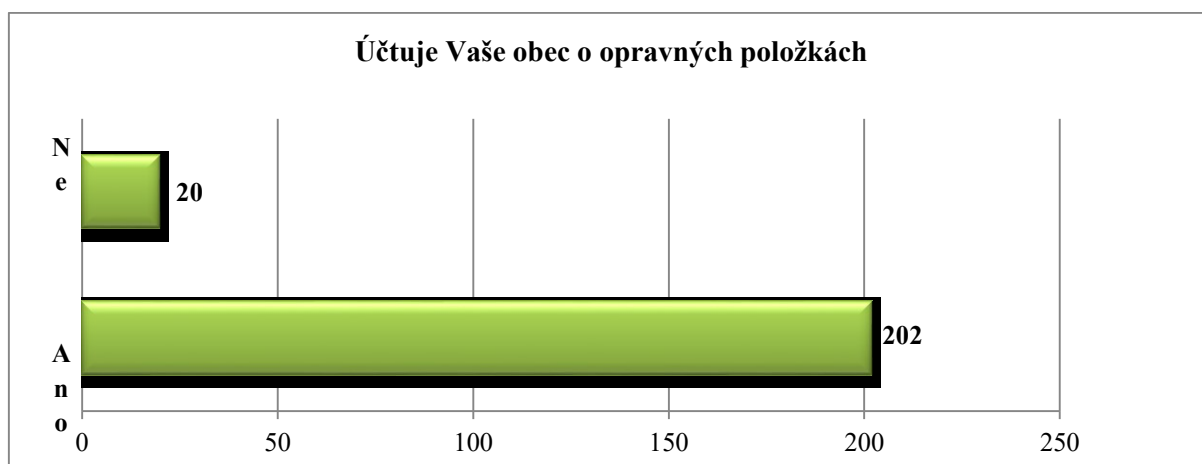
Zdroj: SGS SP 2015/80

15.	Účtuje Vaše obec o opravných položkách
a)	Ano
b)	Ne

Tab. 4.15 Účtuje Vaše obec o opravných položkách

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem 202 respondentů (91 %) u této otázky týkající se opravných položek uvedlo, že o nich účtují a pouze 20 respondentů (9 %) uvedlo, že o opravných položkách neúčtuje.



Graf 4.15 Účtuje Vaše obec o opravných položkách

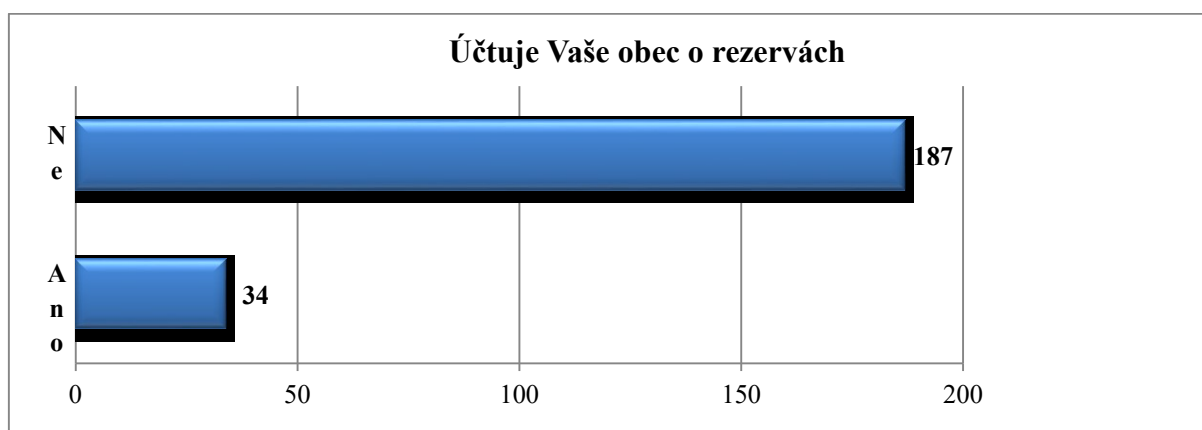
Zdroj: SGS SP 2015/80

16.	Účtuje Vaše obec o rezervách
a)	Ano
b)	Ne

Tab. 4.16 Účtuje Vaše obec o rezervách

Zdroj: SGS SP 2015/80

Tato otázka nebyla zodpovězena jen u jednoho respondenta. Na tuto otázku celkem 187 respondentů (85 %) odpovědělo záporně a jen 34 respondentů (15 %) uvedlo, že rezervy tvoří.



Graf 4.16 Účtuje Vaše obec o rezervách

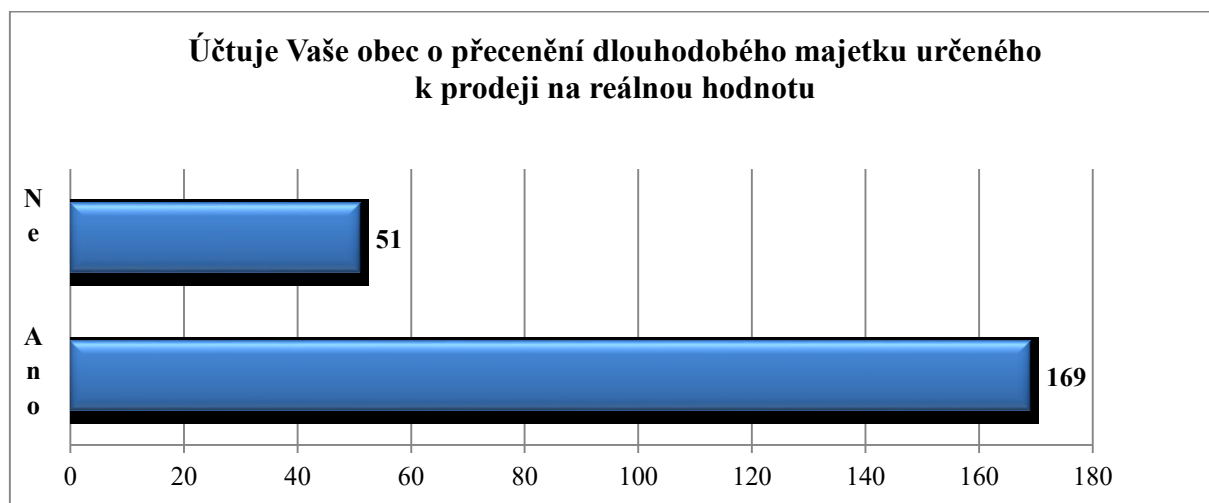
Zdroj: SGS SP 2015/80

17.	Účtuje Vaše obec o přecenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu
a)	Ano
b)	Ne

Tab. 4.17 Účtuje Vaše obec o přecenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu

Zdroj: SGS SP 2015/80

Dva respondenti neuvedli na tuto otázku žádnou odpověď. Celkem 169 respondentů (77 %) uvedlo, že účtuje o přecenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu. Pouze 51 respondentů (23 %) uvedlo, že takto neúčtuje, důvodem tohoto může být například to, že obec svůj majetek doposud neprodávala.



Graf 4.17 Účtuje Vaše obec o přecenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu

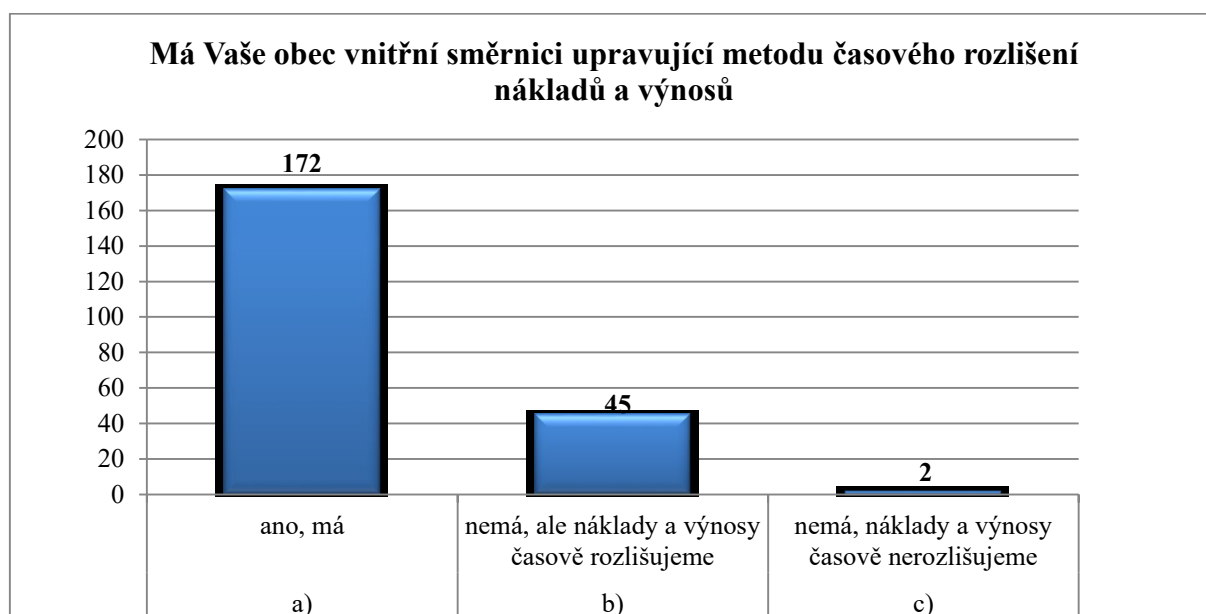
Zdroj: SGS SP 2015/80

18.	Má Vaše obec vnitřní směrnici upravující metodu časového rozlišení nákladů a výnosů
a)	ano, má
b)	nemá, ale náklady a výnosy časově rozlišujeme
c)	nemá, náklady a výnosy časově nerozlišujeme

Tab. 4.18 Má Vaše obec vnitřní směrnici upravující metodu časového rozlišení nákladů a výnosů

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem tři respondenti na tuto otázku neodpověděli. Celkem 172 respondentů (78 %) na otázku týkající se vnitřních směrnic upravujících metodu časového rozlišení nákladů a výnosů odpovědělo, že tuto směrnici mají vytvořenou. Dalších 45 respondentů (21 %) uvedlo, že směrnici vytvořenou nemají, avšak náklady a výnosy časově rozlišují a 2 respondenti (1 %) odpověděli, že směrnici nemají a náklady a výnosy časově nerozlišují.



Graf 4.18 Má Vaše obec vnitřní směrnici upravující metodu časového rozlišení nákladů a výnosů

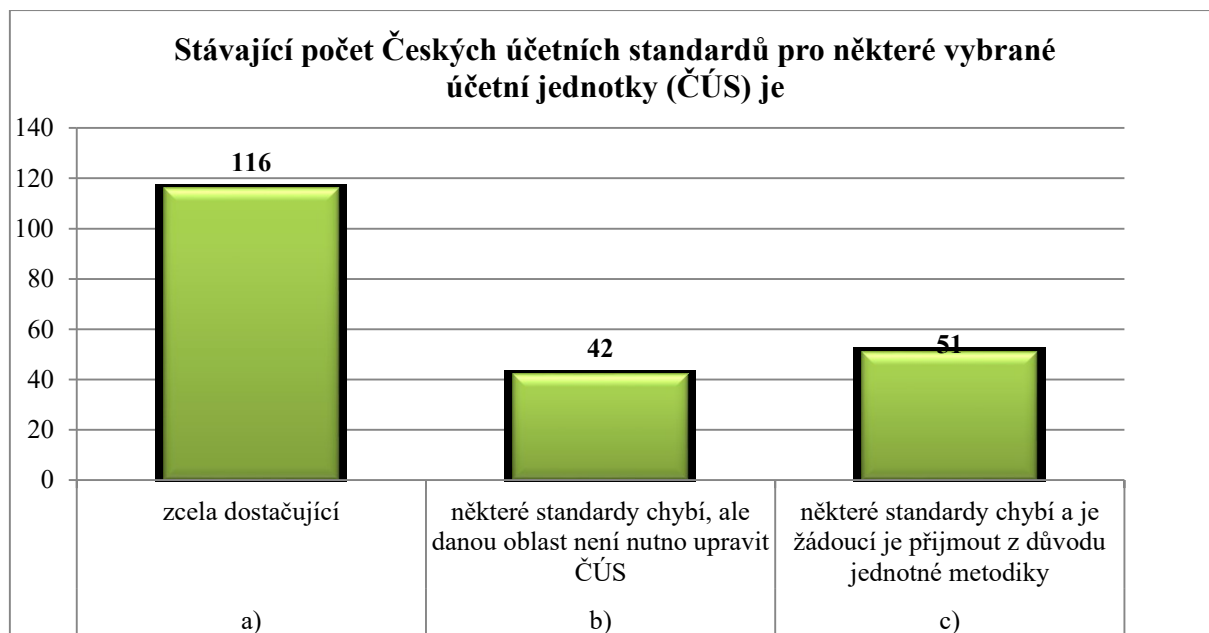
Zdroj: SGS SP 2015/80

19.	Stávající počet Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (ČÚS) je
a)	zcela dostačující
b)	některé standardy chybí, ale danou oblast není nutno upravit ČÚS
c)	některé standardy chybí a je žádoucí je přijmout z důvodu jednotné metodiky

Tab. 4.19 Stávající počet Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (ČÚS) je

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem třináct respondentů na tuto otázku neodpovědělo. Celkem 116 respondentů (56 %) na otázku týkající se stávajícího počtu ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky uvedlo, že jejich počet je zcela dostačující. Dalších 51 respondentů (24 %) uvedlo, že některé ČÚS chybí a je žádoucí je přijmout z důvodu jednotné metodiky a 42 respondentů (20 %) odpovědělo, že některé standardy chybí, avšak danou oblast není nutno upravit ČÚS.



Graf 4.19 Stávající počet Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (ČÚS) je

Zdroj: SGS SP 2015/80

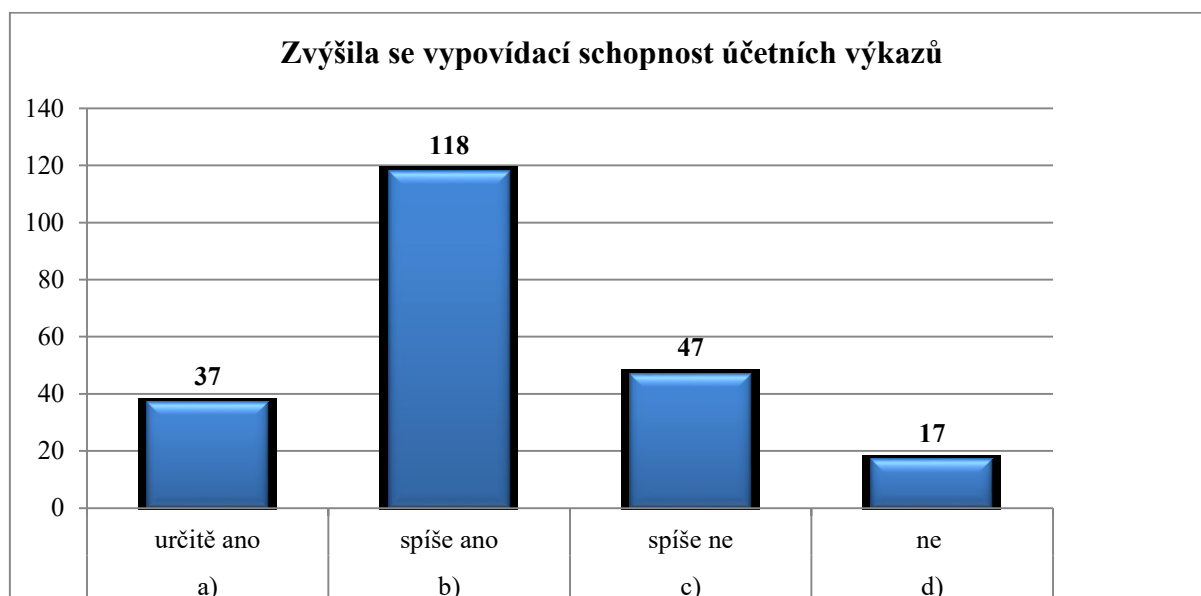
4.3 Otázky zaměřené na účetní výkazy

20.	Zvýšila se vypovídací schopnost účetních výkazů
a)	určitě ano
b)	spíše ano
c)	spíše ne
d)	ne

Tab. 4.20 Zvýšila se vypovídací schopnost účetních výkazů

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem tři respondenti na tuto otázku neodpověděli. Převážná většina respondentů, celkem tedy 118 (54 %) odpověděla na otázku vypovídací schopnosti účetních výkazů, že díky reformě se spíše zvýšila vypovídací schopnost výkazů a dalších 37 respondentů (17 %) uvedlo, že se vypovídací schopnost určitě zvýšila. Na druhou stranu, 47 respondentů (21 %) s tímto spíše nesouhlasilo a 17 respondentů (8 %) uvedlo, že se vypovídací schopnost účetních výkazů nezvýšila.



Graf 4.20 Zvýšila se vypovídací schopnost účetních výkazů

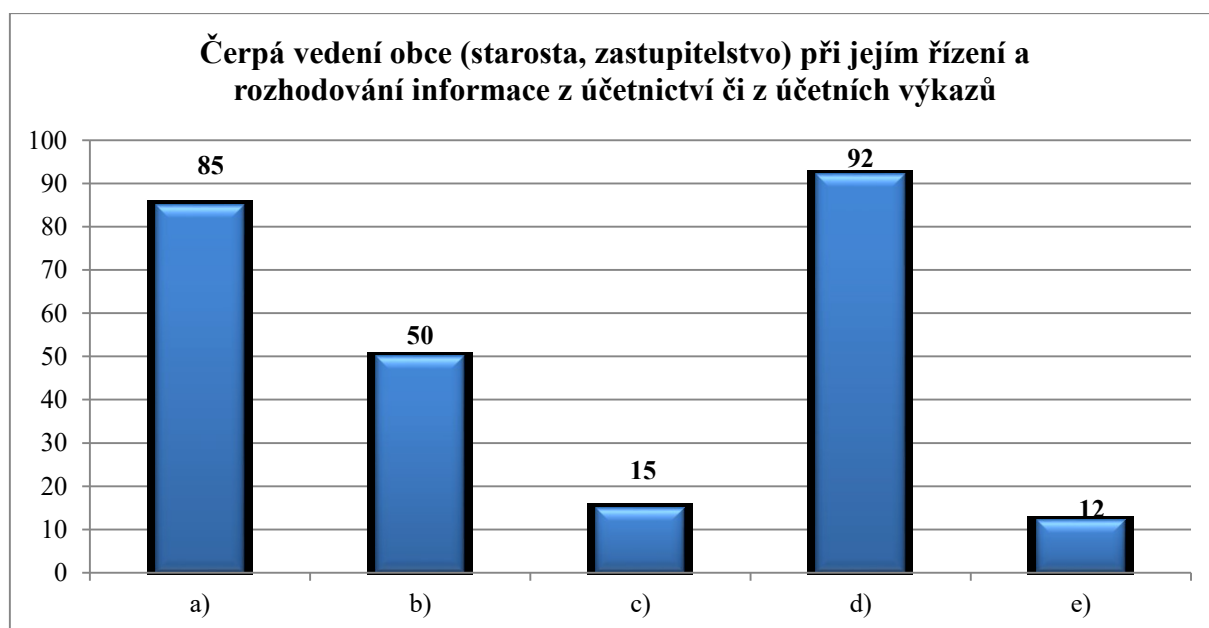
Zdroj: SGS SP 2015/80

21.	Čerpá vedení obce (starosta, zastupitelstvo) při jejím řízení a rozhodování informace z účetnictví či z účetních výkazů
a)	Ano
b)	jen výjimečně, zajímá je např. výše neuhrazených pohledávek, závazků příp. jiná oblast účetnictví
c)	jen výjimečně, zajímá je jen výsledek hospodaření
d)	výsledek hospodaření je nezajímá, důležitější je pro ně výsledek rozpočtového hospodaření (tj. výkaz o plnění rozpočtu)
e)	ne

Tab. 4.21 Čerpá vedení obce (starosta, zastupitelstvo) při jejím řízení a rozhodování informace z účetnictví či z účetních výkazů

Zdroj: SGS SP 2015/80

Nejvíce respondentů, celkem tedy 92 respondentů (36 %) uvedlo, že je výsledek hospodaření nezajímá a důležitější je pro ně výsledek rozpočtového hospodaření. Jen 85 respondentů (33 %) jednoznačně uvedlo, že vedení obce čerpá při jejím řízení a rozhodování informace z účetnictví či účetních výkazů, 50 respondentů (20 %) uvedlo, že čerpá informace z účetnictví či výkazů jen výjimečně, dalších 15 respondentů (6 %) prý zajímá jen výsledek hospodaření a jen 12 respondentů (5 %) prý vůbec nečerpá z účetnictví a účetních výkazů.



Graf 4.21 Čerpá vedení obce (starosta, zastupitelstvo) při jejím řízení a rozhodování informace z účetnictví či z účetních výkazů

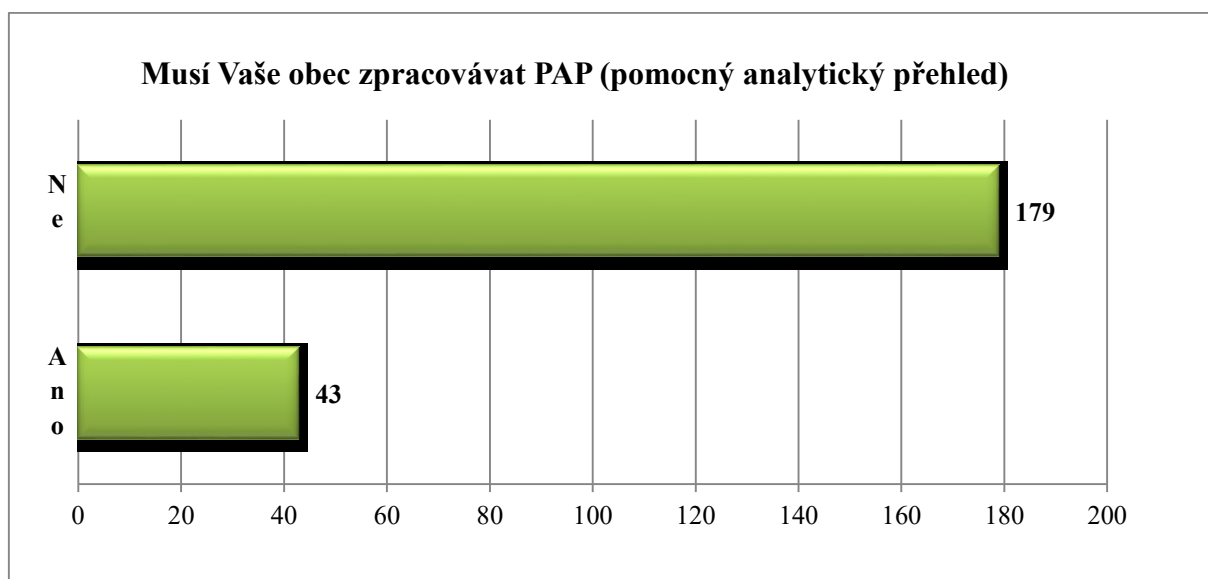
Zdroj: SGS SP 2015/80

22.	Musí Vaše obec zpracovávat PAP (pomocný analytický přehled)
a)	Ano
b)	Ne

Tab. 4.22 Musí Vaše obec zpracovávat PAP (pomocný analytický přehled)

Zdroj: SGS SP 2015/80

Povinnost sestavovat Pomocný analytický přehled, tzv. PAP mělo jen 43 respondentů (19 %), dalších 179 respondentů (81 %) tuto povinnost nemá.



Graf 4.22 Musí Vaše obec zpracovávat PAP (pomocný analytický přehled)

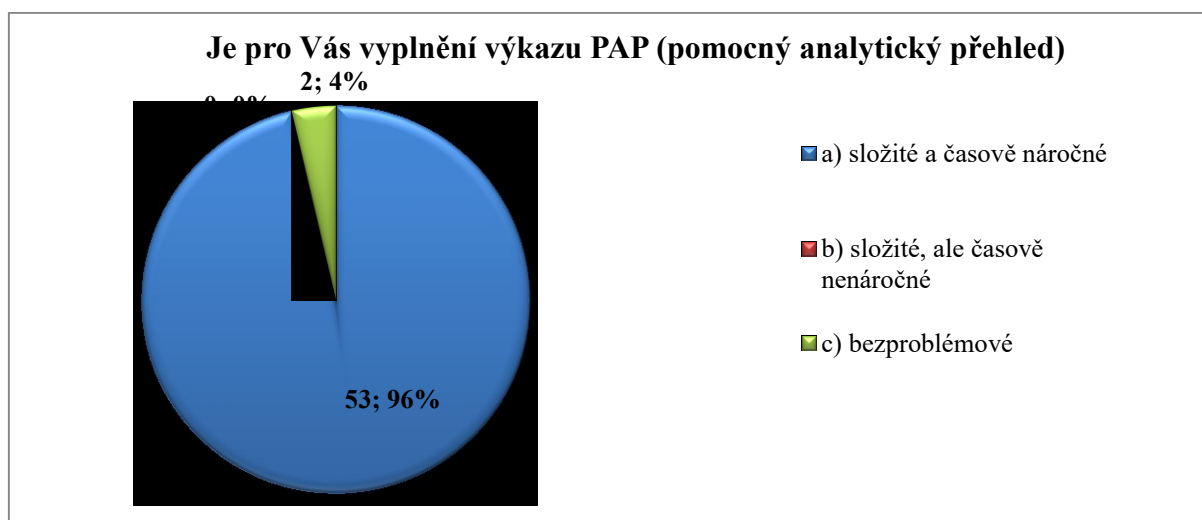
Zdroj: SGS SP 2015/80

23.	Je pro Vás vyplnění výkazu PAP (pomocný analytický přehled)
a)	složitě a časově náročné
b)	složitě, ale časově nenáročné
c)	bezproblémové

Tab. 4.23 Je pro Vás vyplnění výkazu PAP (pomocný analytický přehled)

Zdroj: SGS SP 2015/80

Z předchozí otázky č. 22 vyplývá, že jen 43 respondentům vzniká povinnost sestavovat výkaz PAP, avšak na tuto otázku odpovědělo i dalších 10 obcí, které povinnost sestavovat výkaz PAP nemají. Celkem 53 respondentů (96 %) hodnotí výkaz PAP jako složitý a časově náročný. Jen 2 respondenti (4 %) uvedli, že vyplnění výkazu PAP je bezproblémové. Na poslední otázku, že je vyplnění výkazu PAP je složitě, ale časově nenáročné, neodpověděl nikdo.



Graf 4.23 Je pro Vás vyplnění výkazu PAP (pomocný analytický přehled)

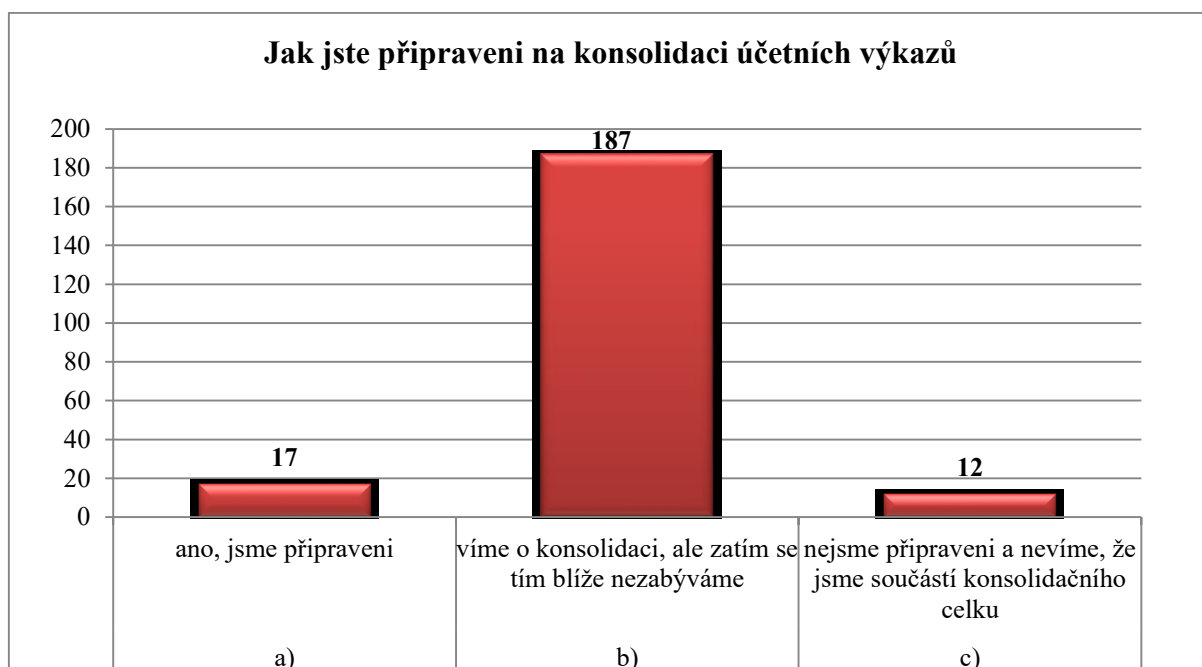
Zdroj: SGS SP 2015/80

24.	Jak jste připraveni na konsolidaci účetních výkazů
a)	ano, jsme připraveni
b)	víme o konsolidaci, ale zatím se tím blíže nezabýváme
c)	nejsme připraveni a nevíme, že jsme součástí konsolidačního celku

Tab. 4.24 Jak jste připraveni na konsolidaci účetních výkazů

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem pět respondentů na tuto otázku neodpovědělo. Nejvíce respondentů, celkem 187 respondentů (87 %) odpovědělo, že o konsolidaci ví, ale zatím se tím blíže nezabývají. Dalších 17 respondentů (8 %) uvedlo, že jsou konsolidaci připraveni a posledních 12 respondentů (5 %) uvedlo, že na konsolidaci připraveni nejsou a ani neví, že jsou součástí konsolidačního celku.



Graf 4.24 Jak jste připraveni na konsolidaci účetních výkazů

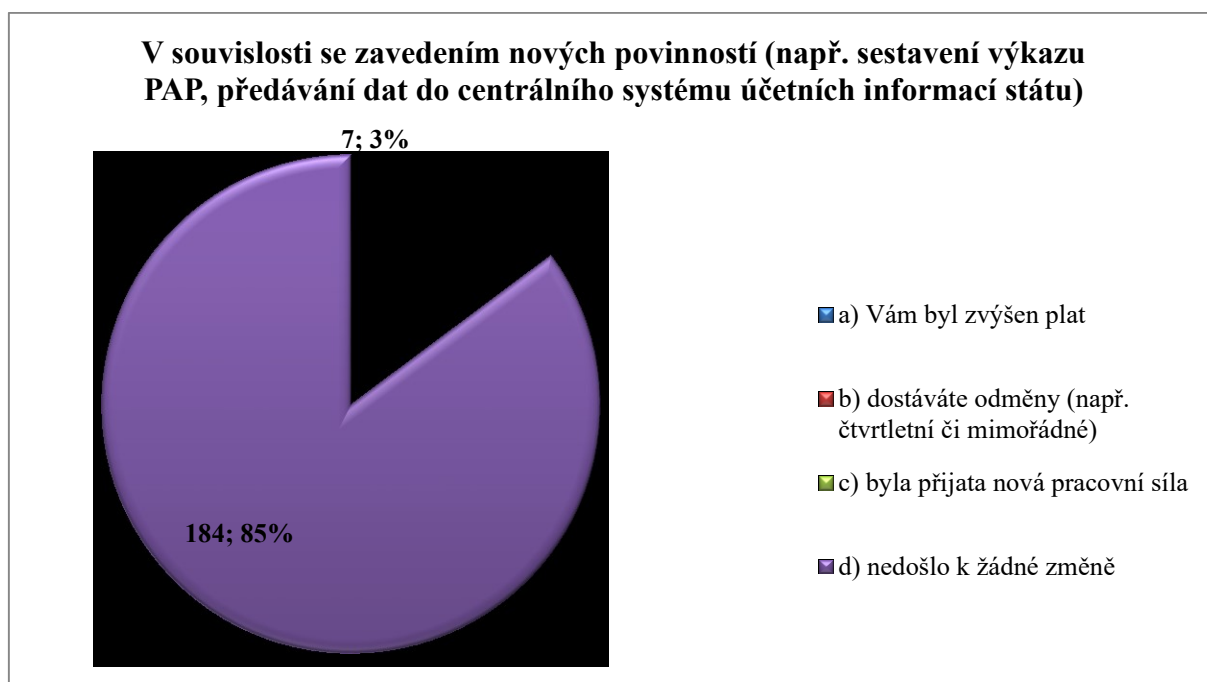
Zdroj: SGS SP 2015/80

25.	V souvislosti se zavedením nových povinností (např. sestavení výkazu PAP, předávání dat do centrálního systému účetních informací státu)
a)	Vám byl zvýšen plat
b)	dostáváte odměny (např. čtvrtletní či mimořádně)
c)	byla přijata nová pracovní síla
d)	nedošlo k žádné změně

Tab. 4.25 V souvislosti se zavedením nových povinností (např. sestavení výkazu PAP, předávání dat do centrálního systému účetních informací státu)

Zdroj: SGS SP 2015/80

Celkem pět respondentů neuvedlo žádnou odpověď. Nejvíce respondentů, celkem 184 (85 %) na tuto otázku týkající se zavedení nových povinností uvedlo, že u nich nedošlo k žádným změnám. Dalších 18 respondentů (9 %) odpovědělo, že v souvislosti s novými povinnostmi dostávají odměny, 7 respondentů (3 %) uvedlo, že jim byl zvýšen plat a u stejného počtu respondentů odpovědělo, že se zavedením nových povinností byla přijata nová pracovní síla. Je tedy zřejmé, že vedení obce většinou adekvátně nezareagovalo na toto zvýšení požadavků, které jsou kladené na účetní v souvislosti s procesem reformy.



Graf 4.25 V souvislosti se zavedením nových povinností (např. sestavení výkazu PAP, předávání dat do centrálního systému účetních informací státu)

Zdroj: SGS SP 2015/80

26. Uveďte svůj vlastní názor, doporučení, námět či kritiku v souvislosti s Vaším pohledem na probíhající proces reformy účetnictví státu:

V závěru dotazníku byla jedna otevřená otázka, na kterou nezodpověděl jen jeden respondent. Zde se nejčastěji objevovaly připomínky a také kritika, která souvisela například s častými změnami v legislativě a nejasnostmi v souvislosti se zavedením nových metod a způsobů účtování (časové rozlišení, odpisy atd.), s časovou a finanční náročností reformy, s konstatováním, že zastupitelstvo nezajímají účetní výkazy (výkaz zisku a ztráty), ale zaměřují se u rozhodování více na informace z výkazu o plnění rozpočtu, s konstatováním, že celý proces reformy byl zmatený a nepřipravený a se zavedením nového výkazu PAP (Pomocný analytický přehled), respondenti považují tento přehled z pohledu zpracování za zbytečný a časově náročný) a další.

4.4 Vyhodnocení dotazníkového šetření

Cílem dotazníkového šetření bylo kvantifikovat a vyhodnotit dopady procesu reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji v rámci řešeného projektu SGS SP 2015/80

„Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“.

Dotazníkové šetření ukázalo, že nejvíce informací o procesu reformy účetnictví státu, nové legislativě, metodách a způsobech oceňování či účtování respondenti získávali informace zejména díky školením a kurzům, které si financovali buď sami, nebo je pořádal Krajský úřad Moravskoslezského kraje, avšak co se týče metodické podpory, byla respondenty hodnocena zcela negativně, protože informace byly neúplné a byly zejména podávány velmi pozdě.

Zavedení nového systému ve vedení účetnictví obcí (s účinností nové vyhlášky č. 410/2009 Sb. pro obce se zavedením ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky) přineslo respondentům zvýšené finanční požadavky na školení, pořízení nových softwarů apod. Na druhou stranu, zvýšení nároků týkající se zavedení nové metodiky se nepromítlo do finančního ohodnocení respondentů, pouze u 15 % z nich došlo v souvislosti s reformou účetnictví státu k finančnímu ohodnocení nebo došlo k přijetí nové pracovní síly.

Z vyhodnocení jednotlivých odpovědí uvedených v dotazníku vyplynulo, že největším problémem reformy účetnictví státu byla často měnící se legislativa a metodika v průběhu účetního období a také pozdní zveřejňování nových právních předpisů pro danou oblast.

Z pohledu přínosu reformy považuje za největší přínos 48 % respondentů zavedení akruálního principu do účetnictví obcí a také novou metodiku účtování transferů hodnotilo pozitivně 26 % respondentů. Z pohledu nové metodiky účetnictví obcí je však za problematickou část považováno u 118 respondentů stanovení reálné hodnoty majetku určeného k prodeji, u 102 respondentů účtování transferů a u 70 respondentů tvora rezerv a opravných položek, za nejméně problémovou část pak bylo účtování v podrozvahové evidenci.

Oblast účtování transferů byla hodnocena zcela negativně a postupy účtování nejsou zcela jasné u 71 % respondentů. Na otázku týkající se náročnosti zavedení metod odpisování dlouhodobého majetku většina respondentů (74 %) uvedla, že zavedení této metody bylo náročné zejména v rámci času. Co se týče výkaznictví, téměř ¾ respondentů uvedlo, že reforma přispěla ke zvýšení vypovídající schopnosti účetní závěrky obce, přes to však starostové obcí při rozhodování čerpají více informací z výkazu o plnění rozpočtu než z účetních výkazů,

poněvadž je zajímavější více příjmy a výdaje než účetní pohled, tedy náklady, výnosy a výsledek hospodaření.

Jako největší problém se pro obce jeví vyhotovení nového výkazu PAP, který musí obce čtvrtletně předávat do centrálního systému účetních informací státu. Tuto povinnost mají obce s počtem obyvatel vyšším nebo rovným 3 000 zveřejněným ČSÚ na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období. Tato povinnost se týkala celkem 19 % respondentů, přičemž ho hodnotily za velmi složité a časově náročné i obce, který tento výkaz nesestavují.

Na otázku týkající se konsolidace účetních výkazů odpovědělo pouhých 8 % respondentů, kladně, tedy že jsou připraveni na konsolidaci. Většina respondentů, celkem 87 %, ví o připravované konsolidaci, avšak se tímto ještě blíže nezabývá, což je velmi negativní zjištění, poněvadž k prvnímu sestavení konsolidované účetní závěrky za ČR má dojít již za rok 2015. Tato nezájatost některých respondentů může však ovlivnit vypovídací schopnost této konsolidované účetní závěrky, jenž je hlavním cílem reformy účetnictví státu.

Z celkového hodnocení dotazníkového šetření tedy vyplývá, že proces reformy účetnictví státu je starosty a účetními obce vnímán spíše negativně. Lze konstatovat, že jedním z hlavních důvodů tohoto postoje obcí může být nízká úroveň legislativního zajištění celého procesu reformy, poněvadž docházelo ke zveřejňování a schvalování právních norem na poslední chvíli a obce se tak nemohly dostatečně připravit na chystané změny (*SGS SP 2015/80*).

5 Závěr

Komplexnost legislativního procesu byl jedním z hlavních problémů celé reformy účetnictví státu. Mezi stěžejní vyhlášky týkající se reformy patří vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů. Tyto dvě vyhlášky byly schváleny a publikovány krátce před jejich praktickou realizací. Další prováděcí vyhláškou, která byla schválena v průběhu roku 2010, je vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků a vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), která vstoupila v platnost až k 1. 1. 2015. Postupně v průběhu reformy v letech 2010 - 2013 byly také zveřejňovány ČÚS, jenž ještě nejsou doposud zcela kompletní. Tato nekompletnost způsobuje problémy při účetním zachycení hospodářských operací, které nejsou v žádném standardu jednoznačně upraveny, a proto také vzniká velká variabilita při uplatňování nových účetních metod, které mají následně rozdílný výsledek hospodaření. V současnosti je účetnictví územních samosprávných celků upravováno pouze 10 standardy, přičemž před zahájením reformy účetnictví státu platilo celkem 22 ČÚS.

Před odstartováním reformy bylo účetnictví založeno na peněžním principu a odráželo především oblast rozpočtu, což se změnilo a byl zaveden tzv. akruální princip. Zavedením tohoto nového principu musely územní samosprávné celky zavést nové účetní metody, jako je například odpisování dlouhodobého majetku, tvorba opravných položek a rezerv či přecenění majetku určeného k prodeji. Pro účetní jednotky se tak zásadně změnily zažité postupy a také způsoby účtování. Díky tomuto novému principu jsou však účetní operace zachyceny v účetním období, se kterým věcně i časově souvisí.

Zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů na úrovni účetních jednotek a návaznost na to sestavit konsolidované účetní výkazy za celou ČR bylo jedním z cílů reformy účetnictví státu. V rámci toho byl také záměr snížení požadavků na výkaznictví zavedením centrálního systému účetních informací státu, ze kterého by státní a nadnárodní orgány mohly získávat data, která jsou potřebná pro svou další práci. V souvislosti s tímto byl také zaveden

výkaz Pomocný analytický přehled, který většina obcí vnímala negativně, avšak Ministerstvo financí ČR tvrdí, že díky tomuto výkazu PAP došlo ke zrušení mnoha statistických zjišťování.

Změny v rámci reformy účetnictví státu představovaly pro některé vybrané účetní jednotky zcela nové postupy a procesy, které se v praxi začaly postupně uplatňovat od 1. 1. 2010. Tato reforma účetnictví státu není dosud ukončena a za účetní období roku 2015 se bude poprvé sestavovat v roce 2016 konsolidovaná účetní závěrka za celou Českou republiku, což je také hlavním cílem celé reformy účetnictví státu.

Reforma účetnictví státu stále pomalu pokračuje, avšak metodické předpisy jsou vydávány pozdě a účetní jednotky nemají dostatek času na dostatečné porozumění obsahu, s tím spojené zavedení změn do příslušné praxe, proškolení daných zaměstnanců a úpravy softwaru se zavedením vnitřních směrnic.

Seznam použité literatury

a) Odborná kniha

- [1] DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.
- [2] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010, 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [3] HAKALOVÁ, Jana a Šárka KRYŠKOVÁ. *Analýza změn v účetnictví subjektů veřejné správy v průběhu reformy účetnictví veřejných financí v České republice*. In: 14. Mezinárodní vědecká konference „Globalizace a jej sociálno-ekonomické důsledky 2014“. s. 140 –151. Celkem 725 s. ISBN 978-80-554-0927-6.
- [4] HAKALOVÁ, Jana, Šárka KRYŠKOVÁ a Yveta PŠENKOVÁ. *Quantification of the Impact of Accounting Reform in the Czech Republic on Municipalities in the Moravian-Silesian Region and Their Evaluation*. In: *Central European Conference in Finance and Economics (CEFE2015)*, Herlany: Technická univerzita v Košicích, 2015. s. 202-212. ISBN 978-80-553-2467-8.
- [5] HAKALOVÁ, Jana, Šárka KRYŠKOVÁ a Yveta PŠENKOVÁ. *Accounting Reform of Public Finances in the Czech Republic and Its Impact on Municipalities the Moravian-Silesian Region*. In: *15th International Scientific Conference „Globalization and Its Socio-Economic Consequences“*, Ražecké Teplice: Žilinská univerzita v Žilině, 2015. s. 181-191. ISBN 978-80-8154-145-2.
- [6] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- [7] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. Praha: Grada Publishing, 2010, 335 s. ISBN 978-80-247-3343-2.
- [8] MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

- [9] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace: [účetní metody, postupy účtování, výkaznictví, vazby na organizace]*. Turnov: Acha obec účtuje, 2012, 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [10] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rozpočtová skladba v roce 2014: [rozpočtová skladba, rozpočtová pravidla, vzory a směrnice k rozpočtu]*. 1. vyd. Praha: Acha obec účtuje, 2014, 281 s. ISBN 978-80-905420-1-3.
- [11] STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací 2013*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 280 s. ISBN 978-80-7263-774-4.
- [12] URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací*. A. 2. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.
- [13] ÚPLNÉ ZNĚNÍ. *Velká novela zákona o účetnictví, zásadní změny všech vyhlášek a změny většiny účetních standardů*. Sagit, a. s., 2016. 416 s. ISBN 978-80-7488-148-0.
- [14] ÚPLNÉ ZNĚNÍ. *Změny účetních standardů, změny vyhlášky č. 410/2009 Sb. a č. 383/2005 Sb.* Sagit, a. s., 2015. 416 s. ISBN 978-80-7488-092-6.
- [15] ÚPLNÉ ZNĚNÍ. *Obce, kraje, hl. m. Praha; Úředníci obcí a krajů; Obecní policie: redakční uzávěrka 1. 5. 2014*. Ostrava: Sagit, a. s., 2014, 288 s. ISBN 978-80-7488-055-1.

b) Článek v odborném časopise nebo ve sborníku z konference

- [16] BAUER, David, Robert PIFFL a Petr PLESNIVÝ. *Co je to centrální systém účetních informací státu? Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, roč. 2009, č. 2, s. 2-7. ISSN 1213-3493.
- [17] CIOMPOVÁ, Michaela, Simona ČERVENÁ a Petra PAVLÍKOVÁ. *Vybrané aspekty reformy účetnictví státu a její dopady na obce v Moravskoslezském kraji*. Sborník 15. ročníku Pedagogické konference pořádané 28. 11. 2015 na VŠE v Praze. Praha: Oeconomica, 2015. 118 s. ISBN 978-80-245-2116-9.

- [18] HAKALOVÁ, Jana, Šárka KRYŠKOVÁ a Yvetta PŠENKOVÁ. *Analýza dopadů reformy účetnictví státu*. Obec & finance, roč. 2015, č. 4, s. 27-29. ISSN 1211-418.
- [19] HAKALOVÁ, Jana a Alžběta URBANCOVÁ. *Účetní reforma veřejných financí v České republice a její vliv na účetnictví, účetní závěrku, přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky některých vybraných účetních jednotek*. In: Acta academica karviniensia, roč. 2012, vyd. 7, č. 2, s. 29 – 42. ISSN 1212-415 X.
- [20] KLABAN, Jaromír. *Účetní konsolidace státu – sestavování účetních výkazů za Českou republiku*. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, roč. 2015, č. 1, s. 2-3. ISSN 1213-3493.
- [21] KORTANOVÁ, Nikola. *Pomocný analytický přehled: novinky od 1. ledna 2015*. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, roč. 2015, č. 1, s. 15. ISSN 1213-3493.
- [22] PROJEKT SGS SP 2015/80. *Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení*. Ekonomická fakulta VŠB – Technická univerzita, Ostrava.
- [23] SMETANOVÁ, Martina. *Reforma účetnictví státu pokračuje, ale s problémy a pomalu*. Auditor, časopis Komory auditorů České republiky, roč. 2012, č. 7, s. 10-12. ISSN 1210-9096.
- [24] SVOBODA, Michal. *Účetní jednotky veřejného sektoru a novela zákona o účetnictví*. Auditor, časopis Komory auditorů České republiky, roč. 2012, č. 7, s. 18-21. ISSN 1210-9096.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

- [25] BAUER, David. *Informace pro obce ve věci prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví*. [online]. [3. 6. 2009]. Dostupné z: http://denik.obce.cz/go/dokumenty/z_mf/rok_09/6_09/text6_09.htm.
- [26] BĚHOUNEK, Pavel. *Změny v účetnictví pro rok 2016*. [online]. [24. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>.

- [27] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace*. [online]. [3. 11. 2009]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>.
- [28] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Účetní konsolidace státu – povinnost informovat konsolidované jednotky státu*. [online]. [12. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/pokyny-a-sdeleni/2016/ucetni-konsolidace-statu--povinnost-info-23972>.
- [29] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Účetní konsolidace státu – nároky na výkaznictví obcí a dobrovolných svazků obcí*. [online]. [16. 2. 2015]. Dostupné z: file:///C:/Users/U%C5%BEivatel/Downloads/Ucetnictvi_2015-02-16_Ucetni-konsolidace-statu-Obce-a-DSO.pdf,
- [30] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Metodická pomůcka pro obchodní korporace, státní podniky, veřejné výzkumné instituce a další subjekty předávající Pomocný konsolidační přehled*. [online]. [2015/2016]. Dostupné z: file:///C:/Users/U%C5%BEivatel/Downloads/Ucetnictvi_Metodika_2015-10-30_Metodicka-pomucka-pro-UJ-predavajici-PKP-v-1-1.pdf.
- [31] TARZIEV, Nikolaj. *Seminář PAP*. [online]. [24. 9. 2014]. Dostupné z: file:///C:/Users/U%C5%BEivatel/Downloads/Ucetnictvi_Prezentace_2014-09-24_Seminar-k-PAP-Uvodni-slovo.pdf.
- [32] VODÁKOVÁ, Jana. *Vytvoření účetnictví státu na aktuálním principu a novela zákona o účetnictví* [online]. [1. 9. 2008]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9206v12025-vytvoreni-ucetnictvi-statu-na-akrualnim-principu-a-novela-zakona-o/>.
- [33] České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., č. 701 – 710.

- [34] Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů.
- [35] Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.
- [36] Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku, ve znění pozdějších předpisů.
- [37] Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.
- [38] Vyhláška č. 343/2012 Sb., o Programu statistických zjišťování za rok 2013.
- [39] Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška), ve znění pozdějších předpisů.
- [40] Vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
- [41] Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
- [42] Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 563/1991 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb., a zákona č. 123/2003 Sb.
- [43] Vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů
- [44] Vyhláška 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními

samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.

- [45] Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.
- [46] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech).
- [47] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- [48] Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- [49] Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů.
- [50] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [51] Zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
- [52] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- [53] Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).
- [54] Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.
- [55] Zákon č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů.
- [56] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [57] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [58] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
EPO	Elektronická podání pro finanční správu
EU	Evropská unie
Kč	Korun českých
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
Mil.	Milion
OSS	Organizační složky státu
PAP	Pomocný analytický přehled
PO	Příspěvkové organizace
ÚSC	Územní samosprávné celky

Seznam tabulek

Tab. 4.1 Počet obyvatel obce

Tab. 4.2 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany MF ČR během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Tab. 4.3 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany krajského úřadu během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Tab. 4.4 Kolikrát jste za poslední rok navštívili webové stránky MF ČR

Tab. 4.5 Kde jste zejména získávali informace o nových metodách a postupech účtování

Tab. 4.6 Kolik Vás přibližně stálo zavedení nového systému vedení účetnictví v rámci „reformy účetnictví státu“ v prvních dvou letech (např. školení, upgrade softwaru, odborné publikace, mzdové náklady)

Tab. 4.7 Probíhající proces „reformy účetnictví státu“ je pro Vaši obec přínosný

Tab. 4.8 Co považujete za největší přínos „reformy účetnictví státu“

Tab. 4.9 Co považujete za největší problém probíhající „reformy účetnictví státu“

Tab. 4.10 Kterou oblast účetnictví po reformě účetnictví považujete za nejnáročnější

Tab. 4.11 Jsou pro Vás v současné době nové postupy účtování

Tab. 4.12 Jak náročné bylo ve Vaší obci zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku

Tab. 4.13 Postupy účtování transferů dle platného českého účetního standardu jsou

Tab. 4.14 Účtuje Vaše obec o podmíněných pohledávkách a závazcích

Tab. 4.15 Účtuje Vaše obec o opravných položkách

Tab. 4.16 Účtuje Vaše obec o rezervách

Tab. 4.17 Účtuje Vaše obec o přecenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu

Tab. 4.18 Má Vaše obec vnitřní směrnici upravující metodu časového rozlišení nákladů a výnosů

Tab. 4.19 Stávající počet Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (ČÚS) je

Tab. 4.20 Zvýšila se vypovídací schopnost účetních výkazů

Tab. 4.21 Čerpá vedení obce (starosta, zastupitelstvo) při jejím řízení a rozhodování informace z účetnictví či z účetních výkazů

Tab. 4.22 Musí Vaše obec zpracovávat PAP (pomocný analytický přehled)

Tab. 4.23 Je pro Vás vyplnění výkazu PAP (pomocný analytický přehled)

Tab. 4.24 Jak jste připraveni na konsolidaci účetních výkazů

Tab. 4.25 V souvislosti se zavedením nových povinností (např. sestavení výkazu PAP, předávání dat do centrálního systému účetních informací státu)

Seznam grafů

Graf 4.1 Počet obyvatel obce

Graf 4.2 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany MF ČR během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Graf 4.3 Jak hodnotíte metodickou podporu ze strany krajského úřadu během celého procesu „reformy účetnictví státu“

Graf 4.4 Kolikrát jste za poslední rok navštívili webové stránky MF ČR

Graf 4.5 Kde jste zejména získávali informace o nových metodách a postupech účtování

Graf 4.6 Kolik Vás přibližně stálo zavedení nového systému vedení účetnictví v rámci „reformy účetnictví státu“ v prvních dvou letech (např. školení, upgrade softwaru, odborné publikace, mzdové náklady)

Graf 4.7 Probíhající proces „reformy účetnictví státu“ je pro Vaši obec přínosný

Graf 4.8 Co považujete za největší přínos „reformy účetnictví státu“

Graf 4.9 Co považujete za největší problém probíhající „reformy účetnictví státu“

Graf 4.10 Kterou oblast účetnictví po reformě účetnictví považujete za nejnáročnější

Graf 4.11 Jsou pro Vás v současné době nové postupy účtování

Graf 4.12 Jak náročné bylo ve Vaší obci zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku

Graf 4.13 Postupy účtování transferů dle platného českého účetního standardu jsou

Graf 4.14 Účtuje Vaše obec o podmíněných pohledávkách a závazcích

Graf 4.15 Účtuje Vaše obec o opravných položkách

Graf 4.16 Účtuje Vaše obec o rezervách

Graf 4.17 Účtuje Vaše obec o přecenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu

Graf 4.18 Má Vaše obec vnitřní směrnici upravující metodu časového rozlišení nákladů a výnosů

Graf 4.19 Stávající počet Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (ČÚS) je

Graf 4.20 Zvýšila se vypovídací schopnost účetních výkazů

Graf 4.21 Čerpá vedení obce (starosta, zastupitelstvo) při jejím řízení a rozhodování informace z účetnictví či z účetních výkazů

Graf 4.22 Musí Vaše obec zpracovávat PAP (pomocný analytický přehled)

Graf 4.23 Je pro Vás vyplnění výkazu PAP (pomocný analytický přehled)

Graf 4.24 Jak jste připraveni na konsolidaci účetních výkazů

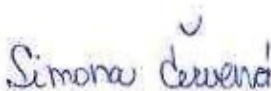
Graf 4.25 V souvislosti se zavedením nových povinností (např. sestavení výkazu PAP, předávání dat do centrálního systému účetních informací státu)

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevydělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne: 22. 4. 2016


Bc. Simona Červená

Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Příloha 3 Příloha

Příloha 4 Přehled o peněžních tocích

Příloha 5 Přehled o změnách vlastního kapitálu